Sommario

FUP Best Practice in Scholarly Publishing (DOI 10.36253/fup_best_practice)

Mauro Campus, Stefano Dorigo, Veronica Federico, Nicole Lazzerini (edited by), *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell'UE tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea*, © 2022 Author(s), CC BY 4.0, published by Firenze University Press, ISBN 978-88-5518-591-2, DOI 10.36253/978-88-5518-591-2

Introduzione

Mauro Campus, Stefano Dorigo, Veronica Federico, Nicole Lazzerini

Ragionare di imposizione fiscale per riportare al centro del dibattito la dimensione identitaria della cittadinanza europea può apparire contro-intuitivo. Nel sentire comune, si paga come conseguenza dell'essere parte della collettività. L'ipotesi centrale della ricerca presentata in questo volume, invece, sviluppa l'idea di dotare l'Unione di una risorsa propria di natura fiscale per contribuire a sostanziare la nozione di cittadinanza europea attraverso prestazioni di welfare intrinsecamente europee: *Pago, dunque sono (cittadino europeo)*.

Parafrasare la citazione cartesiana ha significato rilevare che il profilo fiscale – legato per l'appunto all'indagine in merito all'imposta propria dell'Unione – costituisce il mezzo per affrontare temi di più ampia portata, legati all'*essere* dell'Unione europea e dei suoi cittadini ed aventi al loro centro la declinazione transnazionale di solidarietà. Il profilo economico e finanziario – inscindibilmente connesso all'imposta e al suo gettito – trascende nella centralità degli impieghi, quindi dei beni e servizi che l'Unione potrà essere in grado di erogare, e nell'indispensabile superamento dei particolarismi nazionali che ciò implica.

La ricerca che qui si presenta – iniziata nel 2018 e sostenuta dall'Università degli Studi di Firenze all'interno dei programmi di ricerca rivolti ai giovani ricercatori – si è caratterizzata per una spiccata natura multidisciplinare ed ha combinato la ricerca giuridica (facendo dialogare il diritto tributario con il diritto dell'Unione europea e il diritto pubblico comparato) con quella di storia

Mauro Campus, University of Florence, Italy, mauro.campus@unifi.it, 0000-0002-3171-8256
Stefano Dorigo, University of Florence, Italy, stefano.dorigo@unifi.it, 0000-0002-6530-553X
Veronica Federico, University of Florence, Italy, veronica.federico@unifi.it, 0000-0002-4348-1153
Nicole Lazzerini, University of Florence, Italy, nicole.lazzerini@unifi.it, 0000-0002-9734-2968

Referee List (DOI: 10.36253/fup_referee_list)
FUP Best Practice in Scholarly Publishing (DOI 10.36253/fup_best_practice)

Mauro Campus, Stefano Dorigo, Veronica Federico, Nicole Lazzerini, *Introduzione*, © Author(s), CC BY 4.0, DOI 10.36253/978-88-5518-591-2.02, in Mauro Campus, Stefano Dorigo, Veronica Federico, Nicole Lazzerini (edited by), *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell'UE tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea*, pp. 7-16, 2022, published by Firenze University Press, ISBN 978-88-5518-591-2, DOI 10.36253/978-88-5518-591-2

internazionale. Gli scritti raccolti in questo volume sono il frutto di una profonda rielaborazione dell'ultima tappa convegnistica di una serie di dibattiti e seminari: *Pago, dunque sono. Il Futuro dell'UE tra responsabilità fiscale, solidarietà orizzontale e nuova cittadinanza europea*, tenutasi nel novembre 2019 a Firenze.

Il dibattito sul futuro delle risorse proprie dell'Unione è aperto da alcuni anni (Majocchi 2015). Una serie di sfide globali – *in primis*, la crisi economica derivante dalla cosiddetta Grande contrazione e il terrorismo internazionale, oggi le conseguenze della pandemia da (covid-19 ma altresì la complicata gestione dei flussi migratori, il deterioramento dello Stato di diritto in alcuni Paesi dell'Europa centro-orientale e l'improcrastinabile sfida ai sempre più severi cambiamenti climatici – richiede l'intervento dell'Unione. Essa è chiamata a mettere a disposizione dei suoi cittadini non solo diritti e libertà fondamentali, ma anche attività, servizi, strutture che oltrepassino la competenza dei singoli Stati. Negli ultimi quindici anni, sebbene obliqua e messianicamente aggrappata ai suoi dogmi, la politica europea si è mostrata proclive al bizzarro ergersi a modello di probità di una Germania ossessionata dai suoi spettri, ma non si è dimostrata totalmente immobile. Non sono mancati qui e là segnali che hanno alluso – non solo retoricamente – all'accelerazione del processo di unificazione: quello incorniciato da idealità resistenziali filtrate attraverso le esperienze costituzionali e dal rigetto dei nazionalismi. L'unificazione dell'epoca post-bipolare riguarda l'Europa *tutta* e la riguarda perché le classi dirigenti europee degli anni Novanta compresero che la democratizzazione dei paesi appartenenti all'ex sfera sovietica doveva marciare verso il modello 'comunitario'. L'azzardo di allargamenti così significativi – perché azzardo fu – ha aperto una stagione che sfida prova il funzionamento delle basi costitutive della UE soprattutto nel suo confine orientale. Quello che viviamo è il terzo tempo dell'integrazione continentale, che difficilmente è paragonabile al cammino delle origini. Ed è in questo campo, quello dell'*europeizzazione* dell'Europa post Guerra fredda, che si sta giocando una partita dagli esiti quanto mai incerti. Prescrivere il modello elaborato da Francia, Germania federale e Italia fu piuttosto automatico quando ad aderire fu Regno Unito, che ripetutamente guardò al successo della formula comunitaria negli anni Sessanta. Analogamente, gli allargamenti mediterranei a Spagna, Portogallo e Grecia giustificarono la pomposa retorica della 'potenza civile' innervata dal modello di economia sociale di mercato che, temperando gli eccessi del capitalismo atlantico, avrebbe dovuto riprodurre all'infinito progresso sociale e *Welfare State*. Ammesso che quell'immagine sia mai stata realtà, certo è che essa ha gradualmente mostrato la sua evanescenza. La costruzione europea degli anni Novanta è anche quella della sbornia neoliberista e dell'importazione di un vangelo mercatista destinato a stravolgere il profilo mite e inclusivo che caratterizzava lo spirito comunitario delle origini (Celi et al. 2020). In quegli anni si aprirono crepe profonde nell'immagine levigata di un edificio non finito che pretendeva di rivaleggiare da superiori altezze morali con gli Stati Uniti. La presa di coscienza che la fine della Guerra fredda segnava anche il momento in cui le alternative al capitalismo potevano essere sotterrate coincise con un'accelerazione sul versante dell'integrazione economica, che portò all'in-

troduzione del segno tangibile dell'integrazione *politica*: la moneta unica. Ma l'Eurozona non è l'Europa e men che mai è l'Europa immaginata dagli ideatori del progetto comunitario, poiché lo spazio contemporaneo dell'Unione non deve emanciparsi dall'onta della sconfitta e neanche deve gestire i costi politici del conflitto bipolare. L'Europa contemporanea è ricca ma sempre più vulnerabile e diseguale, fondata sul dogma dell'*export lead growth* che soffoca la crescita del mercato interno, guidata da una classe politica che fatica enormemente a governare le emergenze, a programmare il futuro e, ora, per di più delegittimata dal montare di sovranismi difficili da rubricare in un'unica famiglia (Ottaviano 2019). L'Europa *post* Brexit, quella che sperimenta per la prima volta la *disintegrazione*, è assediata dal risorgere prepotente d'insicurezze antiche e da inediti timori che essa non riesce a decifrare (Zielonka 2016; e anche Campus 2020). L'afasia politica di una classe dirigente che a ogni latitudine dell'UE sembra esperta solo in equilibrismi e in ogni pratica dilatoria fa guardare all'Unione come soggetto capace di porre in essere politiche attive per garantire il benessere nello spazio comune, sebbene a tale richiesta non possa essere data risposta nei limiti delle attuali regole che presiedono al sistema di finanziamento dell'Unione (Van Middelaar 2019). Quest'ultimo, infatti, benché formalmente improntato al criterio delle risorse proprie, non prevede un'imposta europea, ma si fonda sui contributi di ciascuno Stato membro in base al reddito relativo, insieme ai dazi doganali riscossi alle frontiere esterne e a una piccola quota basata sull'imposta sul valore aggiunto. Ciò indebolisce il perseguimento da parte dell'Unione degli obiettivi sopra accennati, sotto vari profili. Innanzitutto, il meccanismo fondato sul trasferimento di risorse provenienti dagli Stati membri da un lato non garantisce la tempestività e l'adeguatezza dell'approvvigionamento delle casse europee. Ciò appare di tutta evidenza se si tiene conto di un dato quantitativo: il bilancio dell'Unione non supera oggi l'1% del PIL dell'Eurozona (Majocchi 2015, 469). Dall'altro lato, la sostanziale dipendenza degli interventi dell'Unione dagli Stati membri comporta che i trasferimenti di risorse all'Unione, nell'immaginario collettivo (e nella corriva ma assai praticata narrazione euroscettica) siano percepiti come denari 'sottratti' ai cittadini, mentre la mediazione statale con riguardo all'utilizzo delle somme provenienti dal bilancio UE implica che ciò che di buono proviene dall'Unione sia ricollegato all'azione non di quest'ultima ma degli Stati stessi. Con la duplice, deleteria, conseguenza che – nell'opinione dei propri cittadini – è lo Stato a intestarsi i meriti per ciò che di positivo viene dall'UE. Ciò provoca evidentemente una sottovalutazione del ruolo dell'Unione, o al più lo circoscrive alle situazioni negative e legittima il confronto tra l'entità delle somme trasferite ed il *valore* dei beni e dei servizi di ritorno, secondo la logica del *juste retour* che alimenta la concorrenza e le recriminazioni tra gli Stati membri.

L'esigenza di un cambio strutturale di prospettiva emergeva già dal *report* del gruppo di lavoro presieduto da Mario Monti, pubblicato nel febbraio 2017 e dedicato proprio al futuro assetto del sistema di finanziamento dell'Unione (High Level Group on Own Resources, *Future Financing of the EU. Final Report and Recommendations December 2016*). Partendo dalla constatazione dell'insufficienza del meccanismo delle risorse proprie, il *report* avanza una serie di

proposte di modifica, alcune fondate proprio sull'introduzione di un tributo europeo[1]. L'approccio proposto dal 'Gruppo Monti', che la Commissione europea ha condiviso nel *Documento di riflessione sul futuro delle finanze dell'Unione europea* del 28 giugno 2017 (COM [2017] 358)[2] si fondava proprio sulla considerazione che, se si vuole consentire all'Unione di erogare servizi a vantaggio del complesso dei cittadini europei, allora occorre consentirle di reperire e gestire in modo autonomo le necessarie risorse[3].

Emerge, qui, il collegamento tra imposta e *welfare* in un contesto sovranazionale, di grande interesse per la ricerca su cui si fonda questo volume. L'imposta presuppone infatti l'individuazione delle funzioni che l'Unione è chiamata a finanziare, in un'ottica contributiva, e conseguentemente della platea dei soggetti chiamati a concorrervi e del relativo titolo. Non è un caso che, in concomitanza con la presentazione e la discussione sul rapporto del Gruppo Monti, la Commissione abbia ritenuto opportuno arricchire il dibattito con un ulteriore documento, dedicato alla vocazione sociale dell'Unione (*Documento di riflessione sulla dimensione sociale dell'Europa*, COM [2017] 206, 26 aprile 2017). In esso, si rintraccia il riconoscimento che la crisi del debito sovrano induce a ripensare l'approccio degli Stati alle politiche sociali e, soprattutto, si riconosce che «taluni aspetti della politica tributaria (come la base imponibile dell'imposta sulle società)» possono, se tradotti in norme ed azioni comuni, sostenere in modo più efficace la zona euro e garantire «una maggiore protezione ai suoi cittadini» (COM [2017] 206, p. 28). Da qui la conferma che, almeno nell'approccio della Commissione, si sta tracciando il *fil rouge* che lega capacità di reazione alle crisi economiche, diritto tributario e *welfare* sovranazionale[4].

1 In una intervista rilasciata ad un noto quotidiano economico, Mario Monti ha chiarito che il gruppo di lavoro, nell'individuare possibili nuove risorse per l'Unione, ha deciso di «non scommettere su una singola formula, anche per lasciare margine di scelta ed evitare che uno stato membro possa opporsi d'emblée» (*Il Sole 24Ore* 2017).

2 Si legge in tale documento che «il valore aggiunto europeo, che deve essere al centro del dibattito, consiste da un lato nel conseguimento degli obiettivi fissati nel Trattato e, dall'altro, nella definizione di un bilancio che preveda beni pubblici di dimensione europea o contribuisca a difendere le nostre libertà fondamentali, il mercato unico o l'unione economica e monetaria» (p. 8).

3 Nella stessa intervista menzionata *supra* (*Il Sole 24Ore* 2017) Monti ha così riassunto la logica propria del lavoro del suo gruppo: «per meglio legittimare l'idea di una riforma delle risorse proprie spieghiamo che è necessario rivedere la struttura della spesa. In un contesto di bilancio redistributivo, come quello attuale, il metro di giudizio è il giusto ritorno. Invece, se l'obiettivo, come crediamo, debba diventare la produzione di beni e servizi, al livello europeo che i nostri cittadini aspettano, in campi quali la sicurezza o l'immigrazione, allora è necessario dare capacità all'Unione di erogare questi servizi».

4 Si tratta di un auspicio condiviso in dottrina, ove si nota che «occorre avviare una battaglia politica per indurre gli Stati (...), dopo la cessione della sovranità monetaria, a rinunciare parzialmente anche alla sovranità fiscale, procedendo così, dopo l'Unione monetaria e l'Unione bancaria, verso un'Unione fiscale che a sua volta dovrà sfociare necessariamente in un'Unione politica» (Majocchi 2015, 487).

Allo stato attuale, tuttavia, 'teoria' e pratica faticano ad incontrarsi. Il piano Juncker, adottato nel giugno 2015 (Regolamento 2015/1017 del Parlamento europeo e del Consiglio, 25 giugno 2015), nell'individuare un vasto programma di investimenti nell'area europea manca di concretezza nel determinare il flusso delle risorse necessarie: esso si fonda, infatti, su una parziale riallocazione di fondi esistenti tra i capitoli del bilancio dell'Unione e su investimenti attesi (ma di incerta portata) da parte della Banca Europea per gli Investimenti (BEI; sul piano Juncker, cfr. Fontana 2015). Allo stesso tempo, la proposta volta a introdurre un'imposta sulle transazioni finanziarie, formulata dalla Commissione già nel 2011 (così come altre proposte analoghe di cui si discute, come la *Carbon Tax*), oltre ad avere suscitato l'opposizione di molti Stati membri, non prevede che il relativo gettito sia direttamente messo a disposizione del bilancio europeo. Siamo, in definitiva, al cospetto di indirizzi che non colgono la rilevanza del nesso tra gettito dell'imposta e finanziamento di politiche sociali a livello europeo, tali cioè da garantire un livello qualitativo di *welfare* che oltrepassi ciò che gli Stati, singolarmente, sono in grado di realizzare.

Non pare che significativi mutamenti di rotta possano realizzarsi nell'ambito degli interventi per la riforma del sistema delle risorse proprie, presentati dalla Commissione il 27 maggio 2020 ed in parte approvati dal Consiglio nel dicembre dello stesso anno. La Commissione aveva suggerito l'adozione di un pacchetto di interventi finanziari a sostegno della ripresa, il cui finanziamento dovrebbe passare attraverso l'introduzione di nuove risorse proprie. Tra queste, due risorse proprie ecologiche basate l'una sul sistema dello scambio di quote di emissioni e l'altra su un meccanismo di adeguamento del carbonio alla frontiera; una consistente in un'imposta sui ricavi delle multinazionali digitali, sulla base dei lavori dell'OCSE e sulle proposte di direttiva già promosse nel 2018 dalla stessa Commissione. E, infine, una risorsa propria «basata sulle operazioni delle imprese (...) che traggono enormi benefici dal mercato unico dell'UE e che sono destinate a sopravvivere alla crisi anche grazie al sostegno diretto ed indiretto dell'UE».

Deve essere segnalata un'evidente lentezza nel varare tale progetto, poiché rispetto alle risorse proprie nel dicembre 2020 si è prevista una tabella di marcia per la loro graduale introduzione, e solo nel dicembre 2021 la Commissione ha presentato la propria proposta, centrata sui due prelievi ecologici rammentati e sull'attribuzione all'UE di una quota del maggior gettito che gli Stati membri otterranno a seguito dell'entrata in vigore delle proposte OCSE per la tassazione delle multinazionali digitali.

Al di là della tempistica per l'attuazione di tali misure – prevista tra il 2026 ed il 2030 –indicativa di un compromesso tutt'altro che agevole, ciò che resta è che, ancora una volta, siamo al cospetto di risorse che non realizzano alcun diretto collegamento tra coloro su cui graverà il carico finanziario delle misure (i cittadini e le imprese) ed il finanziamento del bilancio UE e, quindi, delle politiche europee. Esse restano mediate dall'intervento statale e si configurano quali mere forme di trasferimento all'Unione di risorse proprie di ciascuno Stato membro. Manca dunque una visione del finanziamento delle spese comuni

collegata direttamente (e diremmo anche visibilmente) al contributo solidaristico dei soggetti chiamati alla contribuzione.

Partendo da tali considerazioni, questo volume intende offrire una riflessione sull'esigenza di introdurre una vera e propria imposta europea: un tributo, cioè, che sia deciso a livello dell'Unione, sia costruito in modo da colpire presupposti che manifestino posizioni di vantaggio collegate a beni, servizi o libertà rese fruibili dall'ordinamento europeo, e il cui gettito sia destinato alla realizzazione di funzioni di interesse comune a tutti gli Stati membri e percepibili dai cittadini. Per quanto ciò possa apparire *prima facie* contro-intuitivo, un tributo che, senza l'intermediazione degli Stati membri, si impone a coloro – persone fisiche e giuridiche – che beneficiano dei vantaggi del mercato interno e della libera circolazione può divenire lo strumento per una maggiore consapevolezza del valore *politico* dell'Unione europea e, allo stesso tempo, una leva per amplificare quest'ultimo, attraverso l'utilizzo del gettito del tributo proprio per la creazione di un welfare europeo.

Una genuina partecipazione alla costruzione europea, com'è accaduto nella storia costituzionale ed istituzionale degli Stati moderni, richiede che accanto ai diritti vi siano anche dei doveri, primo fra tutti il dovere sia di contribuire alla costruzione ed alla vita dell'Unione per i servizi che direttamente se ne ricavano, sia, in chiave solidarista, di contribuire al perseguimento dell'uguaglianza sostanziale e alla garanzia di un nucleo essenziale di diritti sociali per tutti che, per essere attuati, trascendono il livello ordinamentale interno per approdare, nella loro pienezza, a quello europeo. Tuttavia, sono proprio i doveri a mancare nel bagaglio di conseguenze giuridiche che i cittadini degli Stati membri ricavano dalla presenza dell'Unione europea.

Un tributo europeo consentirebbe di perseguire, dunque, una pluralità di obiettivi: attribuire alla UE risorse aggiuntive per rispondere alle crisi congiunturali senza influenze dirette da parte degli Stati membri; consentire ai cittadini di 'percepire', attraverso il pagamento del tributo all'Unione, la propria partecipazione responsabile ad essa e di controllare di conseguenza – attraverso i propri rappresentanti nel Parlamento europeo – il modo in cui il gettito viene allocato tra le diverse attività che l'Unione può, nell'ambito delle proprie competenze, porre in essere per realizzare obiettivi di interesse comune. In definitiva, collegare direttamente il sacrificio economico individuale a vantaggi che potrebbero non interessare direttamente e subito tutti, ma che ridondano a beneficio della cittadinanza europea, e in concreto a coloro che, a prescindere dalla nazionalità, in una certa congiuntura storica fruiscono dei beni pubblici europei. In altre parole, nel tributo così delineato si mescolano e trovano equilibrio alcuni caratteri che dovrebbero essere imprescindibili dell'identità europea, *in primis* la solidarietà e l'accesso a un nucleo di diritti sociali.

Il tributo europeo permetterebbe, inoltre, di contribuire al perseguimento, all'interno dei confini dell'Unione, di una reale giustizia fiscale, che sanzioni gli ordinamenti disposti ad accogliere i contribuenti più scaltri, consentendo loro di risparmiare imposte e di privare quindi gli Stati dove si svolge la loro attività delle risorse per finanziare le spese sociali.

Il paradosso messo in evidenza dalla ricerca *Pago, dunque sono (cittadino europeo)* è che l'Unione europea si potrebbe rilanciare non con più diritti, ma introducendo doveri, in particolare il dovere solidaristico per eccellenza: quello fiscale. Attraverso un'imposta applicata direttamente dalla Ue ed il cui gettito confluisca nel suo bilancio si consentirebbe, insomma, ai cittadini di partecipare direttamente al finanziamento dell'Unione, svincolando perciò il sacrificio economico dalla mediazione statale e collegandolo invece ad una nozione più solidaristica di cittadinanza, estesa a situazioni che si collochino ovunque nel territorio europeo, senza più alcuna limitazione nazionale. Il tributo, come strumento di appartenenza a una comunità organizzata, conferirebbe poi all'ordinamento europeo una autonomia rispetto agli Stati membri, che troverebbe la sua radice direttamente nella partecipazione ad esso dei cittadini europei.

Per usare una felice espressione di Miguel Maduro, il «miracolo» della cittadinanza europea sta nel fatto che «l'accesso alla cittadinanza europea passa attraverso la cittadinanza di uno Stato membro, che è disciplinata dal diritto nazionale, ma, come qualsiasi forma di cittadinanza, costituisce il fondamento di un nuovo spazio politico, dal quale scaturiscono diritti e doveri che vengono fissati dal diritto dell'Unione europea e non dipendono dallo Stato»[5]. Sulla base di queste considerazioni il volume dà voce al punto di vista di molti studiosi di discipline differenti, che hanno raccolto la sfida di ripensare le nozioni di solidarietà e cittadinanza partendo dal presupposto che il dovere fiscale rappresenti il presupposto dell'una e dell'altra. A livello europeo, il dovere fiscale dovrebbe perciò acquisire nuova importanza, spingendosi oltre i confini del singolo Stato.

Un'imposta istituita dall'Unione e destinata a finanziarne le funzioni di interesse generale può quindi dare avvio ad un processo virtuoso, centrato sull'identificazione di un «interesse pubblico europeo», nel quale i contribuenti, proprio perché chiamati direttamente a finanziare servizi di cui fruiscono o possono fruire, sono in grado di valutare la qualità di svolgimento di tali funzioni e sviluppare un senso civico europeo secondo la formula – che va adattata al contesto sovranazionale – «pago, vedo, voto»[6].

Le sfide poste dalla crisi pandemica del covid-19 a livello sanitario, economico, sociale e politico aprono opportunità inaspettate per ripensare l'essere *unione* dell'Unione europea. In questo contesto, proposte come quella di una tassazione duplicemente europea, sia in quanto di imposta propria dell'Unione, sia in quanto volta a rispondere a finalità di respiro europeo, e di stampo solidaristico potrebbero trovare meno resistenze politiche. Se è vero, infatti, che molte sono state le critiche all'Unione nella gestione della pandemia, è vero che esse attengono più a ciò che essa non ha fatto perché non poteva farlo,

[5] Conclusioni di Maduro nella causa C-135/08, Janko Rottmann contro Freistaat Bayern (par. 23).

[6] Nel citato *Documento di riflessione sul futuro delle finanze dell'Unione europea* (COM [2017] 358), la Commissione nota che «i contribuenti europei si aspettano un bilancio dell'Ue trasparente e di facile comprensione che consenta di ottenere il massimo da ogni euro speso: i risultati conseguiti devono essere visibili e misurabili» (p. 11).

nell'attuale quadro giuridico. La crisi in corso ha aperto la strada a un irrobustimento istituzionale tardivo e ambiguo, ma la costruzione di una cultura europea non passa *solo* dalla valutazione di *performance* economiche, e dovrebbe piuttosto passare per la presa di coscienza che la retorica europeista non è più sufficiente ad alimentare la popolarità di un progetto la cui reputazione è stata umiliata ripetutamente. E dunque il *momentum* potrebbe essere propizio per il ripensamento del rapporto tra doveri (incluso quello fiscale) e appartenenza ad una comunità solidale, in chiave europeista.

Il volume si apre con una riflessione sulla solidarietà come valore fondativo, seppur in maniera indiretta ex art. 2 Tue, e teleologico dell'Unione. In questo quadro, Francesca Polacchini ripercorre i Trattati fondativi ed analizza il principio di solidarietà così come emerge tanto nel Tue che nel Tfue e nella Carta dei diritti fondamentali dell'Ue per soffermarsi sul dovere tributario del cittadino europeo nell'ottica della promozione di un 'welfare eurounitario' che, espressione del principio solidaristico, sostanzierebbe la cittadinanza europea, condizione indispensabile per dar corpo ad un reale popolo europeo. Se comparato con il principio solidaristico che fonda l'ordinamento costituzionale italiano, però, quello europeo risulta indubbiamente più debole. Come osserva Barbara Pezzini, infatti, «manca in ambito Ue un assetto solidaristico che lo caratterizzi in termini anche solo paragonabili a quelli del sistema costituzionale italiano», in quanto, nella dimensione europea, non è presente quel circuito che rende possibile, per i cittadini contribuenti, condizionare le scelte del decisore pubblico in materia di welfare. Ecco allora che l'idea di una imposta propria europea potrebbe rappresentare «il seme, l'innesco, di un sistema solidale europeo». Su questo profilo Camilla Buzzacchi propone una visione centrata sull'integrazione «tra il livello nazionale, mosso dall'eguaglianza sostanziale, e il livello europeo, mosso dal principio di non discriminazione o dell'eguaglianza formale». Questo fenomeno di «completamento reciproco» tra i due ordinamenti potrebbe condurre all'esito virtuoso dell'emersione anche in ambito europeo di una «logica solidaristica», tipica dei sistemi fiscali nazionali ma sin qui sostanzialmente ignota all'ordinamento europeo.

Occorre esplorare, a questo punto, la percorribilità della proposta, ovvero la possibilità, per l'Unione, di imporre un tributo proprio. Ed è su questo tema che vertono, con sottolineature differenti, gli altri contributi del volume. Gianluigi Bizioli, attraverso un'analisi puntuale delle competenze in materia fiscale dell'Unione, non esclude a priori la competenza dell'Unione nell'imporre un tributo proprio. Pur in assenza, nei Trattati, di uno specifico potere impositivo a favore dell'Unione, l'autore sostiene che tale competenza sia «deducibile dal sistema delle risorse proprie e, in particolare, dal suo collegamento funzionale con gli obiettivi e le politiche dell'Unione». *A fortiori*, si tratta di una competenza non in contrasto con l'assetto istituzionale dell'Unione, ma giustificata da una «legittimazione autonoma da parte dei cittadini dell'Unione».

Ad approfondire ed allargare il campo è il contributo di Alberto Majocchi, che riprende il filone del federalismo fiscale e discute dell'ambito applicativo della *carbon tax* e del *Green Deal* e delle sfide al bilancio europeo lanciate dal *Re-*

covery Plan. Il riconoscimento di un potere fiscale in capo all'Unione potrebbe, secondo l'autore, dare un senso «all'evoluzione della fiscalità europea verso una struttura più equa e trasparente che preveda un ruolo per l'Unione non soltanto nella politica di stabilizzazione e sviluppo, ma anche nella funzione allocativa, con una maggiore produzione di beni pubblici europei».

Enrico Traversa e Stefania Lotito Fedele si spingono oltre, arrivando a chiedersi se «l'attuazione di un vero e proprio obbligo di solidarietà in materia di bilancio non implichi necessariamente l'introduzione di risorse proprie di natura tributaria per garantire l'efficienza delle politiche dell'Ue», soprattutto alla luce della crisi multidimensionale causata dalla pandemia. Senza dubbio, tale riforma potrebbe costituire un importante rafforzamento dell'Unione come unione politica sia stabilendo un legame più diretto tra tassazione e spesa a livello europeo, sia permettendo all'Unione di istituire programmi paneuropei di stimolo economico e meccanismi di solidarietà. E pur tuttavia, gli autori sottolineano come, a loro giudizio, da un punto di vista giuridico, l'adozione di un'imposta propria potrebbe richiedere modifiche importanti dei Trattati così come non trascurabili potrebbero essere i costi amministrativi legati ad una tassa completamente nuova in 27 Stati membri.

Chiudono il volume i contributi sulle caratteristiche giuridiche ed applicative di una possibile imposta europea e sull'utilizzo delle eventuali risorse proprie.

Olimpia Fontana, attraverso l'analisi delle fonti e degli impieghi del bilancio dell'Unione, mette in relazione l'imposta europea con la tutela dei beni pubblici europei, e sottolinea come il principio solidaristico abbia, in quella sede, un peso specifico non irrilevante. Con questa riflessione, si chiude il cerchio: solidarietà come presupposto e come ricaduta di un processo redistributivo delle risorse in cui i confini nazionali diventano irrilevanti e che potrebbe affermarsi, finalmente, come genuinamente europeo.

Infine, Daniele Canè tratteggia il presupposto e la struttura giuridica di un'imposta sui redditi derivanti dall'esercizio di attività d'impresa nel territorio europeo, quale possibile tributo proprio dell'Unione Europea. L'imposta sulle imprese che beneficiano delle libertà assicurate dall'ordinamento europeo, e che si muovono nello spazio giuridico europeo, sintetizza, secondo l'autore, gli aspetti del beneficio e del concorso solidaristico alle spese pubbliche, che sono alla base – giuridica e storica – di ogni tributo. Anticipa, inoltre, possibili evoluzioni di un tributo europeo riferito alle persone fisiche, che certo richiedono ulteriori progressi, non esclusivamente giuridici, secondo le linee indicate – e auspicate – nei contributi precedenti.

Nella varietà delle posizioni espresse da studiosi di diversa estrazione, giuristi ed economisti, si coglie una considerazione comune: è la fiducia sul fatto che il tributo, nella sua dimensione di risorsa propria, può essere lo strumento per rafforzare la costruzione europea, collegandola in modo diretto ed evidente ai suoi cittadini e fondandola, quel che più conta, sulla rilevanza della solidarietà. Una solidarietà non più mediata dalle scelte dei governi nazionali, ma gravante su ciascun contribuente e come tale capace di esaltarne il senso di appartenenza, cementando in concreto l'astratta e retorica formula dell'Europa come casa dei cittadini europei.

La crisi che attraversa il nostro continente ormai da più di un decennio – e che con la pandemia ha assunto un connotato non più solo economico e finanziario, ma anche e soprattutto sociale e, potremmo dire, esistenziale – può costituire terreno fertile per una rivoluzione che in tempi di crescita e benessere sarebbe (com'è stata in passato) preclusa. Come ebbe a dire Jean Monnet agli albori della costruzione europea, «l'Europa nascerà dalla crisi e sarà il risultato delle soluzioni che verranno adottate».

È il momento per immaginare vie non ancora battute e per trovare la coesione necessaria per metterle in pratica. Trasformare una crisi tormentosa – che è anche, da tempo, crisi di identità dell'ordinamento giuridico europeo – in un'opportunità di rilancio dell'Unione come genuina comunità di popoli. Dalla nostra latitudine la strada che stiamo percorrendo evoca in maniera bruciante l'attacco di *Forse un mattino* di Montale. Ciò che conta è che quando la strada sarà compiuta verso un traguardo che non si riesce a intravedere, non si debba recitare la chiusa della stessa poesia: *troppo tardi*.

Riferimenti bibliografici

Campus, M. 2020. "Farewell at last: la lunga strada per la Brexit." *Parolechiave* 1: 231-247.

Celi, G., Ginzburg A., Guarascio D., e A. Simonazzi. 2020. *Una Unione divisiva. Una prospettiva centro-periferia della crisi europea*. Bologna: il Mulino.

Fontana, O. 2015. "Il piano Juncker, la Bei e le risorse proprie." *Centro Studi sul Federalismo Policy Paper* 9: 3-19 .

Majocchi, A. 2015. "Nuove risorse per il finanziamento del bilancio europeo." *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze* I: 467-487.

Ottaviano, G. 2019. *Geografia economica dell'Europa sovranista*. Roma-Bari: Laterza.

Il Sole 24Ore. 2017. "Un bilancio Ue più adattabile alle circostanze. Beda Romano intervista Mario Monti." 14 gennaio, 2017.

Van Middelaar, L. 2019. *Alarums and Excursions. Improvising Politics on the European Stage*. New York: Agenda.

Zielonka, J. 2016. *Disintegrazione. Come salvare l'Europa dall'Unione europea*. Roma-Bari: Laterza.

Solidarietà, doveri e cittadinanza europea

Francesca Polacchini

Sommario: 1. Considerazioni introduttive: l'Unione europea come luogo della solidarietà. 2. La base assiologica dell'Unione e il superamento della pregiudiziale mercantilistica come precondizione per l'edificazione di una comunità politica europea. 3. La solidarietà nella dimensione assiologica e teleologica del Tue. 4. La solidarietà nell'ambito del Tfue. 5. I riferimenti al principio di solidarietà nell'ambito della Carta dei diritti fondamentali dell'Ue. 6. Solidarietà e cittadinanza europea. Alcune osservazioni preliminari intorno alla composita dimensione semantica dello *status civitatis*. 7. La cittadinanza europea: un istituto incompiuto, in assenza di doveri di solidarietà. 8. Dovere tributario del cittadino europeo e funzioni della fiscalità europea: prospettive *de iure condendo*. 9. Alcune riflessioni conclusive.

1. Considerazioni introduttive: l'Unione europea come luogo della solidarietà

Il lavoro intende porre in luce i legami che intercorrono tra solidarietà, doveri e cittadinanza ed evidenziare come gli stessi risultino essenziali al fine di costruire una reale dimensione politica europea.

Chi scrive ritiene che sia proprio sulla capacità dell'Unione europea di porsi come luogo della solidarietà e di spazio nel quale il confronto politico si sviluppi all'insegna anche del raggiungimento di obiettivi di giustizia sociale ed equità, che si giochi la partita, oggi molto problematica, della legittimazione dell'Unione e del progetto di integrazione europea.

Il terreno sul quale l'Unione deve misurarsi per affrontare la crisi di legittimazione che sta attraversando, complice la diffusione di movimenti populisti e la difficoltà registrata nel dare risposte alla crisi sanitaria, economica e umanitaria, è quello di dare prova di essere all'altezza di progettare politicamente il futuro dei cittadini europei, facendosi carico anche delle posizioni di fragilità e debolezza, e di essere un luogo di solidarietà e di condivisione di responsabilità e progetti comuni in ambiti particolarmente delicati e strategici. La crisi di legittimazione delle istituzioni dell'Unione, spesso percepite come inadeguate a rispondere ai grandi temi che stanno segnando il percorso storico del processo di integrazione europea, si riflette inevitabilmente sul concetto di comunità e di popolo europeo. La legittimità di un'organizzazione istituzionale, sia essa statale o sovranazionale, è il «riflesso della consapevolezza» dei cittadini che

Francesca Polacchini, University of Bologna, Italy, 0000-0002-8386-9080

Referee List (DOI: 10.36253/fup_referee_list)
FUP Best Practice in Scholarly Publishing (DOI 10.36253/fup_best_practice)

Francesca Polacchini, *Solidarietà, doveri e cittadinanza europea*, © Author(s), CC BY 4.0, DOI 10.36253/978-88-5518-591-2.03, in Mauro Campus, Stefano Dorigo, Veronica Federico, Nicole Lazzerini (edited by), *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell'Ue tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea*, pp. 17-38, 2022, published by Firenze University Press, ISBN 978-88-5518-591-2, DOI 10.36253/978-88-5518-591-2

esiste un bene comune che viene perseguito dall'ente esponenziale e che fonda l'accettazione del vincolo che unisce gli individui in «un'unica comunità di destino» (Rossolillo 1995, 157). È quindi importante interrogarsi sugli elementi che possono contribuire a cementare quel senso di unità che rappresenta la precondizione per potere discorrere di popolo europeo e per irrobustire il consenso che deve circondare l'attività delle istituzioni dell'Unione.

Entro questo orizzonte di senso, nel lavoro saranno affrontati tre profili strettamente connessi. Il primo versante oggetto di analisi è di carattere normativo e si sviluppa nella ricerca delle disposizioni dei Trattati e della Carta dei diritti fondamentali Ue dalle quali sia possibile evincere la declinazione della costruzione eurounitaria come luogo di esercizio non solo delle libertà economiche e dei diritti sociali alle stesse connesse, ma anche di solidarietà. Il secondo profilo che sarà affrontato attiene alla costruzione del rapporto tra solidarietà e cittadinanza europea. L'interrogativo al quale si tenterà di dare una risposta è in che misura la solidarietà, assunta in una dimensione di doverosità, possa contribuire a qualificare lo *status* di una nuova cittadinanza europea. Infine, all'interno del contesto teorico definito mediante l'esame dei menzionati due profili, ci si domanderà come l'istituzione di un tributo proprio dell'Unione e di meccanismi di controllo sulla destinazione delle risorse mediante lo stesso acquisite possa contribuire a rafforzare i legami tra solidarietà e cittadinanza e il vincolo che unisce il cittadino europeo all'Unione.

2. La base assiologica dell'Unione e il superamento della pregiudiziale mercantilistica come precondizione per l'edificazione di una comunità politica europea

Come noto, alle origini del processo d'integrazione europea l'ordinamento comunitario presentava un carattere settoriale e manifestava la propria incidenza soltanto su alcuni aspetti della vita associata, fondamentalmente sulle quattro libertà caratterizzanti il mercato comune. Sebbene, come rilevato da autorevole dottrina, la persona umana appaia sin dagli inizi uno degli assi portanti attorno ai quali ruota e si regge l'impianto comunitario (Mezzetti 2022, 117), l'architrave della costruzione europea deve essere rintracciato, almeno secondo l'ispirazione originaria, nella costituzione economica europea, ovvero nel complesso di principi destinati a regolare il mercato e lo svolgimento delle attività economiche (Boria 2018, 109). È sulle fondamenta della coesione economica voluta dall'impianto normativo comunitario e sull'abbattimento delle prime barriere doganali che è stata progressivamente costruita l'idea di un'integrazione di tipo anche politico, che ha condotto a dipingere la costruzione comunitaria come un ente a fini tendenzialmente generali, come momento di aggregazione di una determinata collettività. A questo proposito, è stato rilevato che:

> Quando fu ideata da Jean Monnet agli albori dell'Europa comunitaria, i leader degli Stati coinvolti condividevano un progetto politico preciso dal forte contenuto valoriale: la definitiva pacificazione del continente. Le nuove

> istituzioni nacquero quindi con un potenziale evolutivo di natura politica che ne compensava la settorialità, l'imperfezione formale, il deficit di democrazia (Cinquanta 2017, 100).

L'evoluzione dei trattati e la lunga ed articolata giurisprudenza della Corte di Giustizia all'insegna del primato e della diretta applicabilità del diritto comunitario sulle norme anche costituzionali degli ordinamenti nazionali hanno contribuito a realizzare un'estensione delle competenze e dei fini comunitari (Sorrentino 2003, 810). La progressiva configurazione dell'ordinamento comunitario come ente a fini tendenzialmente generali richiedeva un insieme di valori ai quali ispirarsi, in mancanza di una Carta costituzionale nella quale potessero trovare espressione (Sorrentino 2001, 185 sgg.). Ai fini della creazione di un ordinamento politico è necessario che la *societas* che in esso si riconosce esprima valori sostantivi in grado di realizzare una sintesi di quelli delle collettività che la compongono:

> Occorre, in altri termini, come è stato nella dottrina ripetutamente e criticamente sottolineato, che si consolidi presso i consociati un sentimento di appartenenza, non meramente occasionale, ma strutturale e ideale, ad un'organizzazione comune e soprattutto la consapevolezza di un destino comune (Sorrentino 2003, 812).

Pertanto, allo straordinario processo di ampliamento delle attribuzioni dell'Unione ha corrisposto un percorso di definizione del fondamento politico e ideale dell'*iter* di integrazione europea e dei suoi obiettivi (Adam, Tizzano 2020, 390 sgg.). In altri termini, il superamento della pregiudiziale mercantilistica e l'acquisizione di una dimensione e prospettiva di azione generale ha richiesto l'ancoraggio del sistema europeo ai principi comuni ai moderni sistemi democratici.

Oggi i valori dell'Unione sono enunciati già nei 'Considerando' del TUE e soprattutto nei primi articoli dello stesso. I valori dell'Unione non possiedono soltanto una forte carica ideale e politica, ma altresì generano conseguenze giuridiche per le istituzioni dell'Unione e per gli Stati membri in caso di loro mancato rispetto. Con riferimento alle prime, i valori innervano la dimensione degli obiettivi dell'Unione e quindi ne condizionano i principi e le modalità di attuazione. In tale prospettiva, i valori assurgono a parametro di legittimità dei comportamenti delle istituzioni dell'Unione (Adam, Tizzano 2020, 392). In relazione agli Stati, il rispetto dei valori fondanti l'ordinamento dell'Unione si pone come precondizione ai fini dell'adesione all'Unione (art. 49 TUE) e come requisito ai fini del godimento dei diritti di cui beneficiano gli Stati dell'Unione in virtù dei trattati. Nel caso in cui esista un evidente rischio di violazione grave da parte di uno Stato membro dei valori di cui all'art. 2 TUE, l'art. 7 TUE prevede l'attivazione di una procedura che può condurre alla sospensione di alcuni diritti previsti dai trattati, incluso il diritto di voto.

Nell'ambito della dimensione assiologica dell'Unione, emerge il principio di solidarietà, che compare in molteplici occasioni nel TUE, nel TFUE e nella

Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (CDFUE) che, come noto, in seguito all'entrata in vigore del Trattato di Lisbona ha acquisito lo stesso valore giuridico dei Trattati. Il significato e la portata normativa del principio variano a seconda del contesto nel quale si trova espresso. La solidarietà si manifesta sia in una dimensione interna, quale principio in grado di promuovere e favorire l'intensificazione di un legame più stretto tra gli Stati, sia in una dimensione esterna, proiettandosi oltre i confini dell'Unione e assumendo il ruolo di principio volto a governare i rapporti che l'Unione instaura con gli altri Stati. Nella prospettiva interna all'Unione, la solidarietà è declinabile in una dimensione orizzontale, nella quale interviene nei rapporti tra Stati membri, e verticale, informando i rapporti tra Unione e Stati membri.

3. La solidarietà nella dimensione assiologica e teleologica del TUE

La solidarietà, nella veste di valore sul quale, *ex* art. 2 TUE, indirettamente si fonda l'Unione e di obiettivo dell'azione dell'Unione, è emersa proprio nel contesto sopra delineato di fondazione dell'ordinamento dell'Unione sulla base dei principi e valori costitutivi del patrimonio costituzionale comune agli Stati membri. È sulla base di uno spirito di solidarietà e collaborazione che si costruiscono le fondamenta per la cooperazione tra gli Stati membri e si giunge alla creazione prima delle tre Comunità poi dell'Unione europea. Come osservato, il processo di integrazione europea risulta caratterizzato sin dagli albori dalla condivisione di obiettivi e interessi tra gli Stati e da un vincolo di solidarietà che valeva a differenziare i trattati comunitari dagli ordinari trattati internazionali, generalmente volti alla definizione e composizione di interessi confliggenti (Mezzetti 2022, 118).

La solidarietà rappresenta un valore fondamentale del processo di integrazione europea sin dalla dichiarazione Schuman del 9 maggio 1950, nella quale si riconosce che «[l]'Europa non potrà farsi in una sola volta, né sarà costruita tutta insieme; essa sorgerà da realizzazioni concrete che creino anzitutto una solidarietà di fatto». Quest'ultima è, inoltre, alla base dell'istituzione della CECA, che nel Preambolo chiarisce come «l'Europa non si potrà costruire altro che mediante concrete realizzazioni che creino innanzitutto una solidarietà di fatto, e mediante l'instaurazione di basi comuni di sviluppo economico». Inoltre, quale principio le cui potenzialità si coniugano in modo inscindibile con l'obbligo di leale cooperazione[1], che ne costituisce diretto precipitato, parte della dottrina riconosce nella solidarietà il principio sul quale si fondavano anche le altre Comunità, CEE e CEEA (Morgese 2014, 370).

Nel contesto del TUE, la solidarietà emerge nell'ambito dell'art. 2, dedicato ai valori sui quali si fonda l'Unione. Pur non rientrando all'interno dei valori fondativi dell'Unione, la solidarietà è menzionata come principio che fa parte del patrimonio assiologico degli Stati membri. Precisamente, l'art. 2 dispone

[1] Articoli 86 del Trattato CECA, 5 del Trattato CEE (poi 10 TCE) e 192 del Trattato CEEA.

che «i valori sui quali si fonda l'Unione sono comuni agli Stati membri in una società caratterizzata dal pluralismo, dalla non discriminazione, dalla tolleranza, dalla giustizia, dalla solidarietà e dalla parità tra donne e uomini». Sebbene la formulazione linguistica dell'art. 2 non consenta di inscrivere la solidarietà tra i valori fondativi dell'UE, il suo valore fondamentale e di principio fondante dell'Unione è stato recentemente rimarcato dal Parlamento europeo nella Risoluzione del 17 aprile 2020 sull'azione coordinata dell'UE per lottare contro la pandemia di COVID-19 e le sue conseguenze, nella quale viene sottolineato che «la solidarietà tra gli Stati membri non è un'opzione bensì un obbligo previsto dai trattati e fa parte dei nostri valori europei» e viene auspicato «che tutte le future azioni degli Stati membri siano guidate dal principio fondante dell'Unione di solidarietà e di leale cooperazione».

L'art. 3, par. 3 introduce l'obiettivo di un'economia sociale di mercato fortemente competitiva, che mira alla piena occupazione e al progresso sociale, dove l'aggettivo 'sociale', collocato tra economia e mercato, sembra mostrare un tentativo di riequilibrio tra valori, fini ed obiettivi sociali ed economici, nell'ottica di un'integrazione tra solidarietà e mercato. Allo stesso tempo, il riferimento «all'economia di mercato aperta ed in libera concorrenza» viene trasferito nel Protocollo 27. Il nuovo art. 3, par. 3 deve, poi, essere coordinato con l'art. 9 TFUE, in virtù del quale, nella definizione e nell'attuazione delle sue politiche e delle sue azioni, l'Unione tiene conto delle esigenze connesse, in particolare, alla promozione di un elevato livello di occupazione, alla garanzia di un'adeguata protezione sociale e alla lotta contro l'esclusione.

Sebbene testualmente non figuri quale valore fondativo dell'Unione, la solidarietà rientra invece tra gli obiettivi dell'Unione, all'interno dei quali è declinata in una triplice dimensione: come solidarietà intergenerazionale, come solidarietà tra gli Stati membri in un contesto di promozione della coesione economica, sociale e territoriale, come ribadito dal Protocollo n. 28 sulla coesione economica, sociale e territoriale e, infine, come solidarietà tra i popoli, da promuovere nelle relazioni dell'Unione con il resto del mondo. La solidarietà è quindi proiettata anche all'esterno dell'ordinamento dell'Unione europea, orientando le disposizioni generali sull'azione esterna dell'UE e le disposizioni specifiche sulla politica estera e di sicurezza comune.

Con riferimento alle disposizioni generali sull'azione esterna dell'UE, l'art. 21 prevede, infatti, che:

> L'azione dell'Unione sulla scena internazionale si fonda sui principi che ne hanno informato la creazione, lo sviluppo e l'allargamento e che essa si prefigge di promuovere nel resto del mondo: democrazia, Stato di diritto, universalità e indivisibilità dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, rispetto della dignità umana, principi di uguaglianza e di solidarietà e rispetto dei principi della Carta delle Nazioni Unite e del diritto internazionale.

Con riguardo alle disposizioni specifiche sulla politica estera e di sicurezza comune, viene in rilievo l'art. 24, par. 2 TUE secondo il quale:

> Nel quadro dei principi e degli obiettivi dell'azione esterna, l'Unione conduce una politica estera e di sicurezza comune fondata sullo sviluppo della reciproca solidarietà politica degli Stati membri, sull'individuazione delle questioni di interesse generale e sulla realizzazione di un livello sempre maggiore di convergenza delle azioni degli Stati membri.

A tale disposizione deve essere accostato il paragrafo 3, il quale stabilisce che:

> Gli Stati membri sostengono attivamente la politica estera e di sicurezza dell'Unione in uno spirito di lealtà e di solidarietà reciproca. Gli Stati membri operano congiuntamente per rafforzare e sviluppare la loro reciproca solidarietà politica. Essi si astengono da qualsiasi azione contraria agli interessi dell'Unione o tale da nuocere alla sua efficacia come elemento di coesione nelle relazioni internazionali.

4. La solidarietà nell'ambito del Tfue

Nel contesto del Tfue si rinvengono molteplici riferimenti al principio di solidarietà.

Nell'ambito dello Spazio di libertà, sicurezza e giustizia, le politiche relative ai controlli alle frontiere, all'asilo e all'immigrazione e la loro attuazione sono governate dal principio di solidarietà e di equa ripartizione della responsabilità tra gli Stati membri, anche sul piano finanziario, come si evince dal combinato disposto degli art. 67, par. 2, e 80 Tfue.

Nell'ambito del Capo dedicato alla politica economica (Capo 1, Titolo VIII Tfue), l'art. 122 Tfue evoca un concetto riassumibile nella locuzione di «solidarietà energetica». Entro questa dimensione, il principio di solidarietà affiora in un duplice significato: come principio che richiede un intervento in aiuto dei paesi che attraversino difficoltà nell'approvvigionamento di determinati prodotti e come principio che deve orientare la politica dell'Unione nel settore dell'energia (art. 194 Tfue).

I valori della solidarietà e della giustizia sociale si irradiano negli artt. 151 sgg. Tfue, dedicato alla Politica sociale, in seno alla quale «la promozione dell'occupazione, il miglioramento delle condizioni di vita e di lavoro, che consenta la loro parificazione nel progresso, una protezione sociale adeguata, il dialogo sociale, lo sviluppo delle risorse umane atto a consentire un livello occupazionale elevato e duraturo e la lotta contro l'emarginazione» entrano nell'orizzonte finalistico anche dell'Unione. Restano tuttavia fermi il principio per cui l'azione dell'Unione è limitata ad un'attività di sostegno e di completamento dell'opera degli Stati membri e, soprattutto, l'idea, rivelatasi solo parzialmente corretta, del libero dispiegarsi delle dinamiche interne al mercato come veicolo per un'armonizzazione verso l'alto dei sistemi sociali.

Infine, il Titolo VII è dedicato alla clausola di solidarietà, che scatta qualora uno Stato membro sia oggetto di un attacco terroristico o sia vittima di una calamità naturale o provocata dall'uomo.

La clausola di solidarietà può considerarsi come il prodotto di un processo iniziato con la dichiarazione del Consiglio europeo di Siviglia del giugno 2002 sul contributo della politica estera, di sicurezza e di difesa dell'Ue alla lotta al terrorismo e alimentato dagli attacchi mortali alla stazione di Madrid nel 2004 e alla metropolitana londinese del 2005 (Pirozzi 2014).

La norma di apertura del Titolo, l'art. 222, stabilisce che «L'Unione e gli Stati membri agiscono congiuntamente in uno spirito di solidarietà qualora uno Stato membro sia oggetto di un attacco terroristico o sia vittima di una calamità naturale o provocata dall'uomo». Al par. 3, l'art. 222 precisa che «Le modalità di attuazione della presente clausola di solidarietà da parte dell'Unione sono definite da una decisione adottata dal Consiglio, su proposta congiunta della Commissione e dell'alto rappresentante dell'Unione per gli affari esteri e la politica di sicurezza. Quando tale decisione ha implicazioni nel settore della difesa, il Consiglio delibera conformemente all'articolo 31, paragrafo 1 del trattato sull'Unione europea. Il Parlamento europeo è informato». Secondo quanto disposto dalla Dichiarazione relativa all'art. 222,

> Fatte salve le misure adottate dall'Unione per assolvere agli obblighi di solidarietà nei confronti di uno Stato membro che sia oggetto di un attacco terroristico o sia vittima di una calamità naturale o provocata dall'uomo, si intende che nessuna delle disposizioni dell'articolo 222 pregiudica il diritto di un altro Stato membro di scegliere i mezzi più appropriati per assolvere ai suoi obblighi di solidarietà nei confronti dello Stato membro in questione.

5. I riferimenti al principio di solidarietà nell'ambito della Carta dei diritti fondamentali dell'Ue

Infine, occorre menzionare la Carta dei diritti fondamentali dell'Ue, nell'ambito della quale la solidarietà emerge come valore sul quale si fonda l'Unione.

Il preambolo della Carta prevede che «Consapevole del patrimonio spirituale e morale, l'Unione si fonda sui valori indivisibili e universali di dignità umana, di libertà, di uguaglianza e di solidarietà». Specifica, inoltre, che il godimento dei diritti fondamentali «fa sorgere responsabilità e doveri nei confronti degli altri come pure della comunità umana e delle generazioni future».

La solidarietà si inscrive, quindi, tra i valori sui quali si fonda l'ordinamento dell'Unione europea e chiama coloro che godono dei diritti riconosciuti dalla Carta all'assunzione di responsabilità e all'adempimento di doveri nei confronti degli altri individui.

La Carta prosegue dedicando un intero capo alla solidarietà (capo IV), che si sviluppa nel riconoscimento del diritto dei lavoratori all'informazione e alla consultazione nell'ambito dell'impresa (art. 27), del diritto di negoziazione e di azioni collettive (art. 28), del diritto di accesso ai servizi di collocamento (art. 29), della tutela in caso di licenziamento ingiustificato (art. 30), di condizioni di lavoro giuste ed eque (art. 31), del divieto del lavoro minorile e protezione dei giovani sul luogo di lavoro (art. 32), della vita familiare e vita professiona-

le (art. 33), della sicurezza sociale e assistenza sociale (art. 34), della protezione della salute (art. 35), dell'accesso ai servizi d'interesse economico generale (art. 36), della tutela dell'ambiente (art. 37), della protezione dei consumatori (art. 38). Come è stato osservato, è con l'approvazione della Carta di Nizza che si realizza il più avanzato tentativo di costituzionalizzazione dei diritti sociali (Costanzo 2008), di cui i fanno parte integrante i diritti contenuti nel capo dedicato alla solidarietà.

La Carta manifesta quindi la vocazione a porsi non soltanto come catalogo dei diritti, ma anche come documento produttivo della responsabilità e dei doveri ad essi connessi nei confronti dei consociati, della comunità umana e delle generazioni future. La dimensione della doverosità emerge in maniera significativa dall'art. 20, par. 2 TFUE, secondo il quale «I cittadini dell'Unione godono dei diritti e sono soggetti ai doveri previsti nei trattati». Tuttavia, nonostante la menzione dei doveri, non sembrano riconoscibili doveri specifici del cittadino europeo in quanto tale (Villani 2017, 105) e questa, come sarà argomentato più avanti, rappresenta una delle debolezze più vistose della categoria della cittadinanza europea.

6. Solidarietà e cittadinanza. Alcune osservazioni preliminari intorno alla composita dimensione semantica dello *status civitatis*

La ricognizione dei contesti dai quali affiora il principio di solidarietà consente di affermare che lo stesso sia contemplato espressamente solo nei rapporti tra Stati o tra Unione europea e Stati, sebbene l'esperienza più recente mostri come la formulazione del principio presenti una declinazione sostanziale ancora lontana dal raggiungimento di un elevato livello di integrazione solidaristica tra Stati, come testimonia la difficile ricerca di soluzioni condivise alla crisi economica e all'emergenza sanitaria che i Paesi dell'Unione stanno attraversando e, in particolare, la *vexata quaestio* della mutualizzazione dei debiti sovrani.

Tuttavia, deve rilevarsi come il lungo percorso di integrazione tra gli Stati membri, che massimamente si è tradotto in una condivisione da parte degli Stati di limitazioni della propria sovranità, non possa non implicare un legame di solidarietà anche tra cittadini europei e tra cittadini europei e Unione.

Prima di valutare il significato che l'introduzione della cittadinanza dell'Unione riveste per il progetto di integrazione europea, sembra utile svolgere alcune considerazioni sul concetto generale di cittadinanza, la cui dimensione semantica si compone di tre elementi essenziali: appartenenza, partecipazione, inclusione.

Il concetto di cittadinanza, al di là delle plurime declinazioni in cui è articolabile, presenta un valore comune ineliminabile, che risiede nella circostanza di qualificare in modo specifico la relazione esistente tra un individuo e una comunità organizzata in senso politico (Morrone 2015; in tema di cittadinanza si rinvia a Belvisi 1997, 119; Grosso 1997; Cordini 1998; Barbera 2009, 85 sgg.; Bendix 1991, 772 sgg.; Cerrone 2006, 362 sgg.; Cuniberti 1997; Häberle 1997; Habermas 1991; Kymlicka 1995; Lippolis 1994; Marshall 2002; Nascimbene 2012; Pinelli 2007; Salazar 2001; Zolo 1994; Castorina 1997). Tale relazione è

formalmente definita dalle norme giuridiche che disciplinano l'acquisto e la perdita della cittadinanza e che individuano quindi le caratteristiche essenziali per qualificare il rapporto di appartenenza dell'individuo alla comunità organizzata politicamente. La cittadinanza connota quindi l'appartenenza dell'individuo ad una comunità in senso istituzionale. L'appartenenza rappresenta il nucleo concettuale originario dello *status civitatis* e l'orizzonte di riferimento nel quale inscrivere la riflessione su nuovi modi di pensare il concetto di cittadinanza. La cittadinanza è quindi nozione per un verso inclusiva e, per un altro, esclusiva: evoca ciò che v'è dentro ma anche ciò che sta fuori di essa. La disciplina giuridica in tema di possesso, acquisto, perdita e riacquisto della cittadinanza ha dunque lo scopo di «dividere l'umanità in due grandi categorie: i cittadini-appartenenti e i non cittadini-estranei» (Grosso 2018, 37). Come è stato osservato,

> nella storia giuridico-politica occidentale la cittadinanza determina l'identità politica dei membri di una comunità politica e consiste in uno status in base al quale gli Stati riconoscono diritti e impongono doveri ai propri membri e garantiscono la tutela dei primi, assicurando anche l'adempimento dei doveri (Trujillo Perez 2002, 99).

La cittadinanza come appartenenza presenta una forte vocazione identitaria: si è cittadini solo se si appartiene ad una collettività organizzata entro cui ci si riconosce per tradizione e cultura. Entro questa dimensione, i diritti collegati alla cittadinanza non possono essere disgiunti dall'adempimento dei doveri che il singolo ha nei confronti della collettività cui appartiene. Tale concetto, che rappresenta la dimensione tradizionale del termine 'cittadinanza', corrisponde a quella che viene comunemente definita l'accezione 'giuridico-formale' del termine, in quanto la qualificazione del soggetto come cittadino, sebbene considerata come fonte delle relative situazioni giuridico-soggettive, d'altro canto è del tutto indipendente dall'effettività del loro esercizio (Cuniberti 1997, 514). Intesa in questo senso formale, la storia insegna che la cittadinanza e le regole che ne governano l'acquisto celano, sotto il profilo sostanziale, scelte preordinate a dare risposte alle grandi questioni storico-politiche che si pongono all'attenzione dei singoli Stati (Grosso 2018, 63). Questa suggestione probabilmente deve essere tenuta presente anche ora, per proporre ulteriori contenuti che conferiscano alla cittadinanza dell'Unione un significato in grado di rispondere ai grandi temi che interrogano la costruzione comunitaria.

La cittadinanza è quindi un dispositivo che opera nell'ambito della forma politica statale; come è stato osservato, la disciplina giuridica della cittadinanza, e lo stesso apparato concettuale che la sostiene, seguono la vicenda della sovranità e della forma di Stato (Staiano 2013, 1). Mortati (1969, 115) rileva che «la parola cittadino (*civis*) esprime precisamente il possesso di uno status (*status civitatis*) derivante dall'organico collegamento dei singoli al territorio dello Stato». Il concetto politico di cittadinanza «è un concetto storico, ereditato e forgiato dallo Stato nazionale» ed oggi si trova a subire alcune tensioni al cospetto dell'omologo europeo, che si assesta ad uno stadio evolutivo ancora incompiuto (Rusconi 2000, 26).

Differenti opzioni ricostruttive sottolineano invece che la cittadinanza contiene sempre un residuo di senso non del tutto assimilabile, non riconducibile allo Stato (Nuzzo 2006, 8), come dimostrano le ipotesi di cittadinanza oltre lo Stato, di cui la cittadinanza europea rappresenta un esempio paradigmatico. Come scrive Pietro Costa, è «un equivoco far coincidere la comunità politica con lo Stato e la cittadinanza con l'appartenenza alla comunità politica statuale. In realtà, lo Stato è solo la forma specificamente moderna dell'ordine politico» (Costa 2005, 3). In questa prospettiva, in tempi recenti il termine «cittadinanza» ha acquistato un significato più ampio, qualificando il rapporto politico fondamentale, il rapporto tra un individuo e l'ordine politico-giuridico nel quale egli si inserisce (Costa 2005, 3), ciò che rinvia al problema dell'identità politico-giuridica del soggetto come questione centrale del tema «cittadinanza». In altri termini, parlare di cittadinanza significa assumere come punto di osservazione il soggetto, il processo di costruzione della sua identità politica all'interno di una comunità politicamente ordinata (Costa 2002, 24).

Accanto alla cittadinanza come appartenenza, che conferisce all'individuo un determinato *status*, l'elaborazione concettuale conosce una declinazione della cittadinanza come partecipazione, che individua il tratto caratterizzante del concetto nella partecipazione del singolo individuo alle attività della *res publica* (Azzariti 2011, 431). Come osservato,

> La cittadinanza appare sempre più determinata non tanto come *status* (quindi come somma di condizioni giuridiche soggettive), ma come relazione tra il soggetto e la comunità alla quale appartiene. Il concetto di cittadinanza si riempie di un contenuto relazionale che consiste nella partecipazione, ancorché di fatto, alla vita della comunità e sempre in misura minore da caratteri culturali-identitari di stampo nazionale (Caravita 2010, 133 sgg.).

L'idea della cittadinanza come partecipazione permea l'intero impianto della nostra Costituzione repubblicana (Azzariti 2011, 435). Già nel contesto dei principi fondamentali si rintracciano alcuni riferimenti al concetto di partecipazione. L'art. 2, seconda parte, Cost., richiedendo l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale, richiama l'uomo all'imprescindibilità di comportamenti collaborativi e di partecipazione al progetto di costruzione e mantenimento dell'unità del corpo politico (Dogliani, e Massa Pinto 2015, 160; Massa Pinto 2011, 6). L'art. 3 Cost. finalizza la promozione del principio di eguaglianza sostanziale, precisamente la rimozione degli ostacoli di ordine economico e sociale, alla garanzia dell'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese. L'art. 4, comma 2, Cost. pone in capo al cittadino il dovere di svolgere un'attività o funzione che concorra (*id est* partecipi con altri) al progresso materiale o spirituale della società.

Infine, la cittadinanza è veicolo di integrazione politica e di inclusione sociale, attraverso sistemi di erogazione di prestazioni dirette alla liberazione dal bisogno e attraverso l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà. In questa prospettiva,

> la solidarietà è assurta a paradigma normativo fondante la stessa unità dell'ordinamento. Tale principio svolge, infatti, un indefettibile ruolo complementare rispetto a quello giocato dal principio di eguaglianza sostanziale, dando forma a un'istanza unificatrice, che presuppone un'ontologia dei rapporti sociali in base alla quale ciascun soggetto è al tempo stesso debitore e creditore di tutti gli altri componenti (presenti, passati e futuri) della medesima collettività (Morelli 2018, 538).

Anticipando parte delle conclusioni, i contenuti dello *status civitatis* sopra tratteggiati sono in larga parte estranei alla cittadinanza europea che non vanta alcun meccanismo di redistribuzione della ricchezza tra gli Stati membri. Come rilevato,

> Gli stessi sociologi, ancora, hanno perfettamente ragione a ricordarci che non avrebbe senso parlare di cittadinanza politica e giuridica a proposito di situazioni in cui mancasse anche quel livello minimo di integrazione sociale, o di non disintegrazione sociale, che permette di porsi credibilmente problemi politici e giuridici (Barberis 2015, 319).

Si delinea dunque un altro tema centrale della cittadinanza: il complesso inscindibile dei diritti e doveri attribuibili a un soggetto che faccia parte di una determinata comunità politica (Costa 2005, 6).

7. La cittadinanza europea: un istituto incompiuto, in assenza di doveri di solidarietà

L'istituto della cittadinanza europea è stato introdotto nell'ordinamento dell'Unione a seguito di un lungo e controverso processo (si possono richiamare Cartabia 1995, 3 sgg.; Lippolis 1994; Lippolis 2006, 925 sgg.; Grosso 2000; Pinelli 2007; Montanari 2012). L'idea originaria affonda le sue radici nel vertice intergovernativo di Parigi del 1974, che istituì una commissione per studiare l'ipotesi di una serie di diritti speciali da riconoscere ai cittadini degli allora nove Stati membri della CEE (Pinelli 2007, 183). Si è rilevato, al riguardo, che

> la tematica della cittadinanza europea è stata profondamente condizionata dalla prospettiva dei 'diritti speciali' ed ha assunto i connotati di una forma di trattamento privilegiato degli stranieri-cittadini comunitari nell'ambito degli Stati membri, piuttosto che quelli di un vero e proprio status dei cittadini europei nell'ambito dell'ordinamento comunitario (Cartabia 1995, 1).

Il primo documento organico sul tema è il capitolo «Verso un'Europa dei cittadini» contenuto nel Rapporto Tindersmans del 1975, cui si aggiunse nel 1977 il Rapporto Scelba, che riaffermava l'opportunità di concedere diritti speciali ai cittadini degli Stati membri (Savastano 2018; Nascimbene 2012, 122). Nel corso della «tavola rotonda su diritti speciali e carta dei diritti del cittadino della Comunità Europea», svoltasi a Firenze dal 26 al 28 ottobre 1978, l'allora Presidente del Parlamento europeo Emilio Colombo proponeva, a nome dell'Assemblea parlamentare, di costruire un'Europa «dei cittadini per i cittadini». Si poneva,

dunque, l'accento sul ruolo dei popoli nell'edificazione dell'Europa politica (Cordini 2003, 67). Quei primi interventi insistevano sull'esigenza di consolidare la coesione della Comunità in base ai principi della democrazia rappresentativa, dello Stato di diritto, della giustizia sociale e del rispetto dei diritti umani che già facevano parte del patrimonio costituzionale comune agli Stati membri (Gaja 1978, 943 sgg.). È, tuttavia, con il Trattato sottoscritto a Maastricht il 7 febbraio 1992 che viene formalmente inserita nel diritto comunitario, precisamente nell'allora primo pilastro del diritto CE, la nozione di cittadinanza dell'Unione.

A partire dalla sua formale sanzione, è la cittadinanza dell'Unione, non più la nazionalità di origine, a conferire all'individuo il titolo per il godimento del patrimonio di situazioni giuridiche contemplato dai Trattati. La fonte di riconoscimento delle libertà e dei diritti riconosciuti dai Trattati diviene, dunque, la cittadinanza dell'Unione. A partire dal 1992, l'identità del cittadino si nutre quindi di una doppia anima, nazionale e comunitaria: la prima trova nella seconda un completamento e un arricchimento. Questo passaggio segna un momento di grande significato simbolico nel processo di costruzione dell'Unione europea come ente di natura politica, poggiante su un *demos* europeo che mediante l'esercizio di diritti di natura politico-partecipativa può intervenire e contribuire alla gestione della *res publica* comunitaria.

Pur dovendo riconoscere la natura derivata della cittadinanza europea rispetto a quella nazionale, dalla quale dipende, è indubbio il profondo valore che lo *status* di cittadino europeo assume anche con riferimento alla possibilità di concepire nuovi equilibri tra le finalità perseguite dall'Unione. La cittadinanza dell'Unione viene istituita, inizialmente, quale strumento che consente di certificare il superamento dell'impostazione strettamente funzionalista che caratterizzava in origine l'integrazione europea (Marinai 2017, 147). In questa prospettiva, la sua creazione ha rappresentato il perfezionamento del processo di progressivo riconoscimento delle libertà fondamentali previste dai Trattati, in particolare la libertà di circolazione, anche ai soggetti non economicamente attivi. Come noto, pur con alcune oscillazioni, questo processo di estensione della categoria dei soggetti titolari della libertà di circolazione era stato avviato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia e aveva trovato inveramento nel diritto derivato[2]. In senso critico, parte della dottrina osserva che la cittadinanza dell'Unione non è una vera cittadinanza, ma un effetto riflesso dell'appartenenza formale a uno Stato dell'Unione europea, il precipitato della natura *in fieri* del processo di integrazione e della circostanza che l'Europa nasca e trovi

[2] In tal senso devono essere lette, ad esempio, la direttiva 90/364/CEE del Consiglio, del 28 giugno 1990, relativa al diritto di soggiorno, in *GUCE* L 180/1990, p. 26 sgg. e la direttiva 90/365/CEE del Consiglio, del 28 giugno 1990, relativa al diritto di soggiorno dei lavoratori salariati e non salariati che hanno cessato la propria attività professionale, in *GUCE* L 180/1990, p. 28 sgg., che avevano la finalità di estendere a tutti i cittadini comunitari il diritto di soggiorno in uno Stato membro diverso dal proprio, a condizione che non diventassero un onere per le finanze pubbliche dello Stato membro ospitante.

legittimazione dalle limitazioni di sovranità degli Stati, che restano pur sempre i «signori dei Trattati» (Morrone 2015, 317-8).

L'attribuzione della cittadinanza europea ha comunque voluto certificare l'esistenza di un legame politico tra i cittadini degli Stati membri e il riconoscimento ad essi di un ruolo non marginale nell'ambito della costruzione europea. Occorre quindi approfondire il concetto di politicità che connota l'appartenenza dell'individuo all'Unione europea. Sembra doveroso chiedersi se, nell'attuale fase del processo di integrazione europea, sia sufficiente che l'appartenenza del cittadino all'Unione dia titolo per il riconoscimento di diritti, prevalentemente di natura economica, oppure l'identità del cittadino europeo debba nutrirsi anche di dimensioni ulteriori, nelle quali sia possibile richiamare fattispecie di doverosità connesse al principio di solidarietà. Del resto, come evidenziato dalla Corte di giustizia nella sentenza *Rottmann* (Corte giust. 2 marzo 2010, C-135/08, *Rottmann*), è proprio la reciprocità di diritti e di doveri che costituisce il fondamento del vincolo di cittadinanza. Sembra quindi importante interrogarsi sulla possibilità che lo statuto della cittadinanza europea comprenda non solo diritti, ma anche doveri. In altri termini, la politicità della convivenza dei cittadini nello spazio comune europeo dovrebbe essere costruita come partecipazione e condivisione attraverso i diritti e i doveri.

I doveri ai quali l'art. 20 TUE sottopone il cittadino europeo sono meramente enunciati e sforniti di disposizioni che ne individuino il tipo, la natura ed il contenuto. Ciò rende la petizione dei doveri un involucro vuoto privo di alcuna portata normativa, con conseguente indebolimento e depotenziamento del significato del vincolo di cittadinanza. Anche la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione tace sui doveri. Il Preambolo della Carta stabilisce che «il godimento di questi diritti fa sorgere responsabilità e doveri nei confronti degli altri come pure della comunità umana e delle generazioni future». Tuttavia, tale documento è completamente muto circa il contenuto dei doveri enunciati.

Il connubio diritti e doveri sembra quindi imprescindibile, anche da un punto di vista culturale, per impostare un reale legame politico-identitario tra i cittadini dell'Unione e per instillare la consapevolezza della loro comune identità, di essere inseriti all'interno di un comune destino europeo, in altri termini, di far parte di un *demos* europeo.

Pur non disconoscendo l'importanza dell'esistenza di un insieme di diritti di cittadinanza nell'ambito dell'ordinamento eurounitario, tuttavia, si ritiene che la cittadinanza, se intesa in senso politico, dovrebbe constare anche di doveri, che cementino l'identità collettiva di un insieme di individui che aspirino ad essere, per l'appunto, cittadini di una comunità politica unitaria[3]. In senso particolarmente incisivo, è stato osservato che la cittadinanza europea

[3] Sinagra 2008 (867-8) osserva che «se la cittadinanza è innanzitutto inclusione ed appartenenza e, dunque, partecipazione e solidarietà, essa non può non essere espressiva anche e soprattutto – e ancor prima – di doveri, obblighi e responsabilità verso la collettività di riferimento».

pecca e peccherà di inconsistenza politica e giuridica fin tanto che non divenga espressiva anche e soprattutto di doveri e responsabilità verso la collettività di riferimento, in questo modo aderendo alle istanze di inclusione, appartenenza, partecipazione e solidarietà di cui si nutre l'istituto della cittadinanza (Sinagra 2008, 867).

Nel contesto normativo eurounitario emerge quindi la petizione di doveri che competono al cittadino europeo. In assenza di indicazioni, ci si domanda quale possa essere il sentiero da percorrere per introdurre e definire alcune fattispecie di doverosità. Seguendo un itinerario graduale, si potrebbe pensare ad un percorso simile a quello avviato dalla Corte di giustizia negli anni Settanta con riguardo al riconoscimento della tutela dei diritti fondamentali. Ci si riferisce al processo di costruzione in via pretoria dei diritti fondamentali inaugurato dalla sentenza *Stauder* del 1969, nella quale la Corte chiarì che «il rispetto dei diritti fondamentali fa parte integrante dei principi generali del diritto di cui la Corte assicura l'osservanza», aggiungendo che «la salvaguardia di questi diritti è informata alle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri e alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo». In questa prospettiva, si potrebbe attingere ai materiali normativi rappresentati dal patrimonio costituzionale comune agli Stati membri per individuare alcune ipotesi di doverosità.

La considerazione delle fattispecie di doverosità contemplate dalle Costituzioni degli Stati membri potrebbe contribuire alla costruzione di un patrimonio di doveri idoneo a completare lo *status* di cittadino dell'Unione. È precisamente il principio di solidarietà che rappresenterebbe la dimensione assiologica su cui fondare i doveri del cittadino dell'Unione. Seguendo l'insegnamento di Lombardi, l'integrazione (e, dunque, l'unità) politica dell'ordinamento presuppone che, in seno alla società, non si superi un certo livello di disomogeneità sociale, oltre il quale vengono meno le stesse condizioni economico-sociali di sopravvivenza della democrazia. La solidarietà, nella dimensione dei doveri nei quali si potrebbe articolare anche nel contesto dell'Unione, fungerebbe quindi da connettore ordinamentale, che richiama l'uomo all'imprescindibilità di comportamenti collaborativi, oblativi, solidali al fine di costruire e mantenere l'unità del corpo politico (Dogliani, e Massa Pinto 2015, 160). In questa prospettiva, la solidarietà opererebbe come criterio fondamentale destinato a realizzare, attraverso la costruzione di alcune fattispecie di doverosità, quel minimo di omogeneità senza il quale la vita politica si ridurrebbe al *bellum omniun contra omnes* di hobbesiana memoria (Lombardi 1967, 48)[4].

8. Dovere tributario del cittadino europeo e funzioni della fiscalità europea: prospettive *de iure condendo*

Tra i doveri di cittadinanza europea, anche nell'ottica della promozione di un *welfare* eurounitario e di circuiti di solidarietà sociale affrancati dalle radici

[4] Rodotà (2014, 22) definisce la solidarietà un antidoto alla frammentazione sociale.

nazionali, si potrebbe immaginare la richiesta dell'adempimento di un dovere di natura tributaria, esempio paradigmatico di dovere di solidarietà economica.

Il dovere tributario, come efficacemente posto in luce dalla Corte costituzionale, costituisce una forma di osservanza di quel vincolo di lealtà nei confronti di tutti gli altri consociati che rappresenta una condizione indefettibile per la stessa sopravvivenza dell'ordinamento costituzionale nell'identità dei suoi principi fondamentali. A questo proposito, sono dense di significato simbolico-identitario, oltre che giuridico, le parole con cui la Consulta ha qualificato l'evasione fiscale come

> una 'ipotesi di particolare gravità', per il semplice fatto che rappresenta, in ciascuna delle sue manifestazioni, la rottura del vincolo di lealtà minimale che lega fra loro i cittadini e comporta, quindi, la violazione di uno dei «doveri inderogabili di solidarietà», sui quali, ai sensi dell'art. 2 della Costituzione, si fonda una convivenza civile ordinata ai valori di libertà individuale e di giustizia sociale (Corte cost., n° 51/1992).

Uno degli elementi che caratterizza in modo precipuo la politicità di una organizzazione istituzionale è la scelta in merito alla destinazione delle risorse acquisite con l'imposizione tributaria. Le funzioni della fiscalità sono molteplici e riassumibili, sinteticamente, nella acquisizione di un flusso di entrate stabili, nella ripartizione del carico fiscale tra i consociati secondo una logica di solidarietà sociale e di equità distributiva e, infine, nell'orientamento e condizionamento del sistema economico e produttivo, sebbene quest'ultima facoltà sia oggi fortemente limitata dalla disciplina eurounitaria in tema di divieto di aiuti di Stato, tra i quali rientrano anche le agevolazioni fiscali e gli sgravi tributari[5].

La triplice teleologia che accompagna l'esercizio del potere tributario caratterizza in modo precipuo la sovranità di uno Stato e manifesta i valori di fondo e l'equilibrio tra interesse generale e interesse individuale che ispirano le scelte compiute dalle istituzioni pubbliche. L'acquisizione di entrate stabili e consistenti e la ripartizione dei carichi fiscali secondo ragioni di solidarietà ed equità compongono così le finalità fondamentali perseguite dalla funzione fiscale nello Stato moderno. Sotto tale profilo è dunque possibile sostenere che la funzione fiscale costituisce un fattore fondante delle democrazie, in quanto correlato alle ragioni di fondo della adesione dei consociati alla comunità organizzata (Boria 2019, 1 sgg.).

Nell'ambito dell'Unione, la fiscalità si presenta come una declinazione della trama di valori assunta nella costituzione economica europea ed in questa prospettiva è valutata come fattore eventualmente distorsivo delle dinamiche della concorrenza, che deve essere limitato e possibilmente eliminato, in linea con i postulati assiologici risultanti dalla costituzione economica europea(Boria 2019, 110). Diversamente da quanto avviene negli assetti costituzionali degli Stati nazionali, la fiscalità non è inquadrata come uno strumento di raccolta delle risorse

[5] Per una ricognizione approfondita delle funzioni della fiscalità si veda, Boria 2019, 1 sgg.

finanziarie essenziali per la sussistenza e lo sviluppo di una collettività, da ripartire tra i consociati in conformità a criteri di equità e ragionevolezza (Boria 2019, 110; Buzzacchi 2011, 198 sgg.). Del resto, l'Ue non ha una fiscalità propria, intesa come manifestazione di un potere impositivo esercitato direttamente sui cittadini europei. Il bilancio europeo è alimentato da un complesso di entrate 'derivate' tra cui compaiono i dazi sugli scambi con Paesi terzi ed una quota del gettito nazionale dell'imposta sul valore aggiunto. L'attività di raccolta delle risorse non è associata a meccanismi di verifica dell'utilizzo delle risorse e dunque di responsabilità politica, mancando un rapporto diretto tra istituzioni europee e contribuenti, tra i quali interviene necessariamente l'intermediazione statale: vengono così raccolte risorse dirette a garantire il funzionamento dell'Unione, ma a titolo meramente contributivo (sul tema si veda Carinci 2005; Heinemann, Mohl, e Osterloh 2009). Ciò conferma il carattere parziale e incompiuto dello stadio evolutivo dell'Ue, la cui provvista di risorse economiche è lontanissima dai valori sui quali poggia il fenomeno tributario a livello nazionale.

All'Unione è invece attribuita una competenza di armonizzazione delle imposte indirette (art. 113 Tfue[6]), che si è tradotta nell'adozione di numerose direttive in materia a partire dalla fine degli anni '60. L'art. 113 Tfue non è invece applicabile alle imposte dirette, considerate tuttora un settore riconducibile alla sovranità degli Stati. Anche tale ultimo ambito, tuttavia, non è rimasto immune dall'intervento del legislatore dell'Unione. Sul fondamento dell'articolo 115 Tfue, concernente il ravvicinamento delle legislazioni al fine di promuovere il funzionamento del mercato interno, sono infatti state adottate a partire dagli anni '90 la direttiva relativa al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, ai conferimenti d'attivo e agli scambi d'azioni e la direttiva sulle società madri e figlie, nonché, più recentemente, la direttiva concernente il regime fiscale comune applicabile ai pagamenti di interessi e di canoni fra società consociate di Stati membri diversi (Rossolillo 2018, 125).

Evidenziati i caratteri della fiscalità europea, si può ritenere che l'attuale sistema non risponda all'esigenza di creare un legame diretto tra Unione e cittadini. Uno degli elementi che contraddistingue il legame politico tra governanti e governati risiede nella scelta della destinazione delle risorse acquisite mediante il potere di imposizione tributaria, che consente di raccogliere i mezzi necessari per assicurare la tutela dei diritti sociali e risulta teleologicamente orientato verso obiettivi di redistribuzione del reddito. A livello costituzionale, questa idea è condensata nel concetto di interesse fiscale, che imprime al dovere tributario una connotazione finalistica volta alla redistribuzione delle risorse finanziarie necessarie per la garanzia dei diritti sociali, che rinvengono nel prelievo fiscale

[6] «Il Consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza».

uno degli strumenti fondamentali di copertura (Antonini 1996, 199). I risultati che la fiscalità consente di conseguire sul versante sociale riempiono di contenuti il vincolo di lealtà e di 'fedeltà politica' che il cittadino rinnova nei confronti di chi lo rappresenta e governa. Come osservato,

> mentre una dimensione solidaristico-distributiva dovrebbe constare di una relazione diretta tra le istituzioni europee e i cittadini europei, nella dimensione europea manca il circuito per cui i cittadini, che mettono a disposizione le risorse tramite il prelievo fiscale, esercitando i diritti di partecipazione politica condizionano l'attività dei parlamenti e governi sui contenuti delle politiche pubbliche (Pezzini 2022). Per questa ragione, qualora si intenda rilanciare un progetto di Unione europea che si faccia carico delle esigenze di natura sociale espresse dall'art. 9 TFUE (elevato livello occupazionale, garanzia di adeguata protezione sociale, lotta all'esclusione sociale e elevato livello di istruzione, formazione e tutela della salute) non si può evitare una seria riflessione sulla disciplina di una spesa pubblica centralizzata sostenuta da una fiscalità europea (Pezzini 2022).

All'interno di un processo *de iure condendo* di revisione delle attuali forme di finanziamento dell'UE, il tema della fiscalità e la necessità che il livello sovranazionale sia dotato di strumenti in grado di far fronte agli squilibri tra Stati membri e a fornire risposte efficaci a problemi che superano la dimensione nazionale figurano in diversi documenti adottati dalle istituzioni dell'Unione negli ultimi anni[7].

Nella Relazione sul futuro delle risorse proprie dell'Unione europea (2006/2205[INI]) il Parlamento europeo ha proposto la creazione di un'autentica risorsa propria per l'Unione europea che sostituisca i meccanismi attuali. Lungi dal rappresentare un'idea eccentrica rispetto all'impianto dei Trattati, questa idea farebbe rivivere la lettera e lo spirito dei Trattati istitutivi, instaurerebbe un collegamento diretto tra l'Unione e i contribuenti europei e promuoverebbe il ravvicinamento normative fiscali nazionali. Il progetto dovrebbe rispondere a diversi criteri, tra i quali compare l'equità, declinata sui versanti corrispondenti ai fondamentali interrogativi sulla natura di tale risorsa: equità verticale (comporterebbe una ridistribuzione del reddito?), equità orizzontale (avrebbe lo stesso impatto su contribuenti equivalenti in tutta l'UE?), equità dei contributi (la risorsa riscuoterebbe entrate dagli Stati membri in linea con la loro forza economica?).

[7] Si possono citare Commissione europea, Piano per un'Unione economica e monetaria autentica e approfondita. Avvio del dibattito europeo, COM(2012) 777 def., 30 novembre 2012; la Risoluzione P8_TA(2017)0050 del Parlamento europeo, del 16 febbraio 2017, sulla capacità di bilancio della zona euro; la Risoluzione P8_TA(2017)0048 del Parlamento europeo, del 16 febbraio 2017, sulle evoluzioni e gli adeguamenti possibili dell'attuale struttura istituzionale dell'Unione europea e il Rapporto finale del Gruppo di alto livello sulle risorse proprie del dicembre 2016.

Anche la Commissione si è dichiarata a favore dell'introduzione di una risorsa propria a base realmente fiscale, mediante la quale «costruire un legame fra i cittadini e il bilancio UE» (Commissione europea, Prospettive finanziarie 2007-2013, COM(2004) 487 def., 14 luglio 2004). Ciò accrescerebbe la comprensione da parte dei cittadini delle risorse destinate al bilancio della UE e renderebbe più responsabili coloro che assumono le decisioni. La risorsa fiscale dovrebbe essere introdotta progressivamente come sostituzione dell'attuale risorsa Iva, accanto ad una risorsa più limitata basata sul Reddito nazionale lordo.

All'origine di tali proposte, dai contenuti differenti, ma che hanno come denominatore comune il tema della capacità fiscale sovranazionale, risiede la consapevolezza dell'insufficienza degli attuali meccanismi di funzionamento dell'unione economica e monetaria e del rischio che essa non sopravviva a future crisi.

Il principio di solidarietà può svolgere il ruolo di motore dell'integrazione politica a condizione che la coesione sociale torni a costituire effettivamente un obiettivo delle politiche pubbliche eurounitarie.

La solidarietà è il concetto-chiave per il futuro dell'Unione: senza una forma di coesione contrassegnata dalla solidarietà non c'è possibilità di azione sia all'interno sia all'esterno dell'Unione. Occorre quindi sviluppare un serio dibattito sulle finalità, la struttura e gli obiettivi politici dell'Unione, soprattutto in questo momento storico, in cui concorrono l'emergenza sanitaria, la crisi economica e la crisi umanitaria. L'urgenza di tale riflessione si impone anche in considerazione dei mancati strumenti attivati dall'Unione per far fronte a questa duplice crisi. Con riferimento alla crisi economico-finanziaria, si osserva come la stessa abbia ricevuto da parte dell'Unione risposte che, lungi dal 'comunitarizzare' il più intenso dei doveri di solidarietà, ossia il dovere tributario, continuano ad alimentare il bilancio europeo mediante trasferimenti statali commisurati alla forza demografica dei singoli Stati membri, non attraverso imposte europee pagate da cittadini o persone giuridiche (Scaccia 2021, 4). Come osservato, una delle debolezze che l'Unione ha mostrato nel fronteggiare la crisi risiede nella separazione tra politiche economiche e politiche fiscali e segnatamente nella mancata cessione della sovranità fiscale da parte degli Stati membri (Marsocci 2016, 11). Tuttavia, come nota il Rapporto Monti, l'attribuzione di sovranità fiscale all'Unione o all'eurozona comporterebbe lo smantellamento del meccanismo di intermediazione statale e l'acquisizione di autonomia da parte del livello sovranazionale. Ciò presupporrebbe la creazione di una struttura amministrativa in grado di registrare i contribuenti, di esercitare i poteri coercitivi necessari in caso di mancato pagamento e di avvalersi di strumenti volti a ridurre al minimo l'evasione fiscale. Occorrerebbe, dunque, un radicale ripensamento dell'intero sistema delle entrate dell'Unione e della sua capacità fiscale.

9. Alcune riflessioni conclusive

L'Europa si è costituita come comunità di diritti, di libertà ed eguaglianza, ma non è stata finora capace di fornire un'adeguata elaborazione culturale e nor-

mativa al principio solidaristico, strumento essenziale ai fini della costruzione di una reale comunità politica, in cui il cittadino europeo sia titolare di diritti, ma anche di doveri. Come pose efficacemente in luce Spinelli, «la solidarietà è la coscienza politica dell'Europa». Nella rivista «Europa federata», anno 1955, Altiero Spinelli formulò questo interrogativo:

> Come si può parlare di un popolo europeo se queste quattro caratteristiche essenziali – problemi comuni, potere politico comune, diritti e doveri comuni dei singoli, consenso popolare effettivo – non si ritrovano tutte con la assoluta precisione con cui si riscontrano nelle nostre singole nazioni? (Pistone 2004, 80).

Nel contesto di una contingenza storica in cui la crisi economica e la crisi umanitaria hanno determinato profonde e drammatiche lacerazioni nel tessuto sociale, recuperare e rilanciare la dimensione dei doveri in chiave solidaristica sembra un compito non più differibile. Nella condivisione di doveri si realizza una distribuzione dei carichi collettivi secondo una visione, un'idea di bene comune che, lungi dal consistere nella mera sommatoria degli interessi individuali, trova un piano di elaborazione ad un livello di sintesi più alta. L'integrazione è promossa non già mediante la tutela dei diritti fondamentali (che sicuramente segna l'orizzonte teleologico dell'ordinamento), ma attraverso la coltivazione di una comune etica dei doveri. La nuova cittadinanza europea dovrebbe essere concepita come comprensiva dell'adempimento di doveri, riconducibili al principio di solidarietà. In questa prospettiva e in considerazione della possibilità di tratteggiare una relazione di mutua implicazione tra identità, solidarietà e responsabilità fiscale, l'istituzione di un dovere tributario europeo potrebbe rappresentare la premessa di un'autentica solidarietà sociale tra i cittadini di un'unica entità politica europea.

Riferimenti bibliografici

Adam, R., e A. Tizzano. 2020. *Manuale di diritto dell'Unione europea*. Torino: G. Giappichelli editore.

Antonini, L. 1996. *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*. Milano: Giuffrè editore.

Azzariti, G. 2011. "La cittadinanza. Appartenenza, partecipazione, diritti delle persone." *Diritto pubblico* 2: 425-450.

Barbera, A. 2009. "La "cittadinanza" e le forme della rappresentanza politica." In *La sostenibilità della democrazia nel XXI secolo*, a cura di M. Cartabia, e A. Simoncini. 85-117. Bologna: il Mulino.

Barberis, M. 2015. "«Civis europæus sum» una ragionevole apologia della cittadinanza." *Filosofia politica* 2: 317-332.

Belvisi, F. 1997. "Cittadinanza." In *Le basi filosofiche del costituzionalismo*, a cura di A. Barbera. 117-144. Roma-Bari: Laterza.

Bendix, J. 1991. "Cittadinanza" *Enciclopedia delle Scienze Sociali: Volume I*, 772-777. Roma: Treccani.

Boria, P. 2019. *Diritto tributario*. Torino: G. Giappichelli editore.

Buzzacchi, C. 2011. *La solidarietà tributaria. Funzione fiscale e principi costituzionali*. Milano: Giuffrè editore.

Caravita, B. 2010. “I diritti politici dei “non cittadini”. Ripensare la cittadinanza: comunità e diritti politici.” In *Lo statuto costituzionale del non cittadino. Atti del XXIV Convegno annuale. Cagliari, 16-17 ottobre 2009*: 133-165. Napoli: Jovene.

Carinci, A. 2005. “La questione fiscale nella Costituzione europea, tra occasioni mancate e prospettive per il contribuente.” *Rassegna tributaria* 2: 543-567.

Cartabia, M. 1995. “Cittadinanza europea” *Enciclopedia giuridica italiana G. Treccani*, 1-14. Roma: Treccani.

Castorina, E. 1997. *Introduzione allo studio della cittadinanza*. Milano: Giuffrè editore.

Cerrone, F. 2006. “La cittadinanza e i diritti.” In *I diritti costituzionali: Volume I*, a cura di R. Nania, e P. Ridola, 277-364. Torino: G. Giappichelli editore.

Cinquanta, R. 2017. “Cittadinanza europea e popolo federale europeo: una rivoluzione concettuale.” *La cittadinanza europea* 2: 89-108.

Cordini, G. 1998. *Elementi per una teoria giuridica della cittadinanza*. Padova: Cedam.

Cordini, G. 2003. “La cittadinanza europea profili di diritto: costituzionale comunitario e comparato.” *Il Politico*, 68: 65-101.

Costa, P. 2002. “Il discorso della cittadinanza in Europa: ipotesi di lettura.” In *Cittadinanza. Individui, diritti sociali, collettività nella storia contemporanea. Atti del convegno annuale SISSCO, (Padova, 2-3 dicembre 1999)*, a cura di C. Sorba: 12-37. Roma: Ministero dei beni e delle attività culturali.

Costa, P. 2005. *Cittadinanza*. Roma-Bari: Laterza.

Costanzo, P. 2008. “Il sistema di protezione dei diritti sociali nell’ambito dell’Unione europea.” Consulta online, 26 agosto 2008 <https://www.giurcost.org/studi/CostanzoBelem.htm>.

Cuniberti, M. 1997. *La cittadinanza. Libertà dell’uomo e libertà del cittadino nella costituzione italiana*. Padova: Cedam.

Dogliani, M. e I. Massa Pinto. 2015. *Elementi di diritto costituzionale*. Torino: G. Giappichelli editore.

Gaja, G. 1978. “L’attribuzione di diritti speciali ai cittadini della Comunità secondo il parlamento europeo.” *Rivista di diritto internazionale*, 73: 943-970.

Grosso, E. 1997. *Le vie della cittadinanza. Le grandi radici. I modelli storici di riferimento*. Padova: Cedam.

Grosso, E. 2000. “La cittadinanza europea.” In *La nuova Europa, Appendice al Grande Dizionario Enciclopedico*, a cura di G. Ajani: 72-89. Torino: Utet.

Grosso, E. 2018. “Sovranità, cittadinanza, nazionalità.” *Diritto costituzionale. Rivista Quadrimestrale* 1: 35-69.

Häberle, P. 1997. “La cittadinanza come tema di una dottrina europea della costituzione.” *Rivista di diritto costituzionale* 2: 19-35.

Habermas, J. 1991. “Cittadinanza e identità nazionale.” *Micromega* 6: 123-46.

Heinemann, F., Mohl P., e S. Osterloh. 2009. “Who’s afraid of an EU tax and why? – revenue system preferences in the European Parliament.” *The Review of International Organizations* 4: 73-99.

Kymlicka, W. 1995. *Multicultural Citizenship: A Liberal Theory of Minority Rights*. Oxford: Oxford University Press.

Lippolis, V. 1994. *La cittadinanza europea*. Bologna: il Mulino.

Lippolis, V. 2006. “Cittadinanza dell’Unione europea.” In *Dizionario di diritto pubblico: Volume II*, diretto da S. Cassese: 925-933. Milano: Giuffrè editore.

Lombardi, G. M. 1967. *Contributo allo studio dei doveri costituzionali*. Milano: Giuffrè editore.

Marinai, S. 2017. *Perdita della cittadinanza e diritti fondamentali: profili internazionalistici ed europei*. Milano: Giuffrè editore.

Marshall, T. H. 2002. *Cittadinanza e classe sociale*. Roma-Bari: Laterza.

Marsocci, P. 2016. "Solidarietà e coesione nell'attuale Unione europea." In *Partecipazione politica transnazionale, rappresentanza e sovranità nel progetto europeo: Volume II*, a cura di P. Marsocci. 9-28. Napoli: Editoriale scientifica.

Massa Pinto, I. 2011. *Costituzione e fraternità. Una teoria della fraternità conflittuale: 'come se fossimo fratelli'*. Napoli: Jovene.

Mezzetti, L. 2022. "Principi costituzionali e forma dell'Unione." In Costanzo, P., Mezzetti, L., e Ruggeri, A., *Lineamenti costituzionali del diritto costituzionale dell'Unione europea*, 87-194. Torino: G. Giappichelli editore.

Montanari, L. 2012. "La cittadinanza in Europa: alcune riflessioni sugli sviluppi più recenti." *Rivista AIC*, 19 giugno 2012 <https://www.rivistaaic.it/images/rivista/pdf/Montanari.pdf>.

Morelli, A. 2018. "Solidarietà, diritti sociali e immigrazione nello Stato sociale." Consulta online, 24 ottobre 2018 <https://www.giurcost.org/studi/morelli4.pdf>.

Morgese, G. 2014. "Solidarietà e ripartizione degli oneri in materia di asilo nell'Unione europea." In *I percorsi giuridici per l'integrazione. Migranti e titolari di protezione internazionale tra diritto dell'Unione e ordinamento italiano*, a cura di G. Caggiano. 365-406. Torino: G. Giappichelli editore.

Morrone, A. 2015. "Le forme della cittadinanza nel Terzo Millennio." *Quaderni costituzionali* 35: 306-24.

Mortati, C. 1969. *Istituzioni di diritto pubblico: Tomo I*. Padova: Cedam.

Nascimbene, B. 2012. "Cittadinanza dell'Unione europea." In *Digesto delle discipline pubblicistiche. Aggiornamento*: 122-150. Torino: Utet.

Nascimbene, B., e F. Rossi Dal Pozzo. 2012. *Diritti di cittadinanza e libertà di circolazione nell'Unione europea*. Padova: Cedam.

Nuzzo, L. 2006. "Cittadinanza: un percorso di lettura." *Rechtsgeschichte* 5: 129-147.

Pezzini, B. 2022. "Solidarietà e politiche sociali tra Costituzione e Unione europea." In *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell'U.E. tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea*, a cura di Campus, M., Dorigo S., Federico V., e N. Lazzerini. Firenze: Firenze University Press.

Pinelli, C. 2007. "Cittadinanza europea." *Enciclopedia del diritto. Annali: Volume I*. 181-201. Milano: Giuffrè editore.

Pirozzi, N. 2014. "Una clausola di solidarietà che lega l'UE." *Affari internazionali*, 8 agosto 2014 <https://www.affarinternazionali.it/2014/08/una-clausola-di-solidarieta-che-lega-lue/> (2021-03).

Pistone, S. 2004. *«Europa Federata» (1948-1960)*. Riedizione anastatica, Consulta Europea del Consiglio Regionale del Piemonte. Torino: Celid.

Rodotà, S. 2014. *Solidarietà. Un'utopia necessaria*. Roma-Bari: Laterza.

Rossolillo, F. 1995. "La sovranità popolare e il popolo federale mondiale come suo soggetto." *Il Federalista* 3: 156-195.

Rossolillo, F. 2018. "Fiscalità e sovranità: riflessioni sulla ripartizione delle competenze tra Stati membri e Unione europea." *Il Diritto dell'Unione europea* 23: 121-152.

Rusconi, G. E. 2000. "La questione della cittadinanza europea." *Teoria politica* 15: 25-38.

Salazar, C. 2001. "«Tutto scorre»: riflessioni su cittadinanza, identità e diritti alla luce dell'insegnamento di Eraclito." *Politica del diritto* 32: 373-408.

Savastano, F. 2018. "L'opportunità di un modello comune per l'acquisizione della cittadinanza europea." *Diritto e società*, 46: 658-59.

Scaccia, G. "L'equilibrio di bilancio fra costituzione e vincoli europei." *Osservatorio sulle fonti* <https://www.osservatoriosullefonti.it/archivi/archivio-saggi/619-g-scaccia> (2021-03).
Sinagra, A. 2008. "La cittadinanza nella evoluzione del diritto interno, del diritto internazionale e del diritto comunitario." In *"Et si onmes ...". Scritti in onore di Francesco Mercadante*, a cura di T. Serra, e F. Lanchester: 485-506. Milano: Giuffrè editore.
Sorrentino, F. 2001. "L'eguaglianza nella giurisprudenza della Corte costituzionale e della Corte di giustizia delle Comunità europee." *Politica del diritto*, 32: 179-196.
Sorrentino, F. 2003. "Brevi riflessioni sui valori e sui fini dell'Unione nel progetto di costituzione europea." *Diritto pubblico* 9: 809-816.
Staiano, S. 2013. "Migrazioni e paradigmi della cittadinanza: alcune questioni di metodo." federalismi.it <https://federalismi.it/nv14/articolo-documento.cfm?artid=11213> 17 maggio 2013, (2021-03).
Trujillo Perez, J. 2002. "Cittadinanza e giustizia distributiva." *Ragion pratica* 18: 101-26.
Villani, U. 2017. *Istituzioni di diritto dell'Unione europea*. Bari: Cacucci.
Zolo, D., a cura di. 1994. *La cittadinanza. Appartenenza, identità, diritti*. Roma-Bari. Laterza.

Solidarietà e politiche sociali tra Costituzione e Unione europea

Barbara Pezzini

Sommario: 1. Una ricognizione (essenziale) dei doveri di solidarietà nelle disposizioni costituzionali. 2. Un itinerario (minimo) nella giurisprudenza costituzionale. 3. L'ipotesi di una dimensione 'sistematica' della solidarietà nella Costituzione italiana… 3.1. Il sistema di solidarietà. 3.2. I caratteri del sistema. 3.3. Le posizioni soggettive della solidarietà. 3.3.1. Il rapporto di solidarietà dal lato della prestazione attiva: la qualificazione della responsabilità dell'agente solidale. 3.3.2. Il rapporto di solidarietà dal lato passivo: la qualificazione del bisogno del beneficiario. 3.4. Le dimensioni della comunità solidale. 4.… e i suoi problemi nella dimensione dell'integrazione europea. 4.1. Debolezza della solidarietà europea. 4.2. Erosione della dimensione nazionale della solidarietà. 5. Oltre la *pars destruens*?

1. Una ricognizione (essenziale) dei doveri di solidarietà nelle disposizioni costituzionali

Una ricognizione dei doveri di solidarietà nelle disposizioni costituzionali muove necessariamente dall'art. 2 Cost., nel quale la solidarietà viene solennemente affermata e riconosciuta come principio giuridico costituzionale fondamentale.

Nelle parole della disposizione, il riconoscimento avviene: a) collegando e coordinando i doveri di solidarietà al riconoscimento ed alla garanzia dei diritti inviolabili dell'uomo, cioè al principio personalista che esprime la priorità di valore della persona nel suo rapporto con il gruppo (Stato o altra entità collettiva), il limite invalicabile agli interventi pubblici e privati, il sostegno attivo per modificare o rimuovere le condizioni economiche e sociali che impediscono il pieno sviluppo; b) qualificando la solidarietà sui tre piani: politico, economico e sociale; c) concretizzandola in doveri il cui adempimento è inderogabile.

a) L'espresso riconoscimento costituzionale della solidarietà è, insieme, un tratto distintivo dell'ordinamento costituzionale italiano rispetto ad altri ordinamenti di matrice schiettamente individualistica e un elemento che connota la qualità essenziale dell'ordinamento stesso, sottraendo la solidarietà alla discrezionalità della sfera della politica per garantirle una stabilità costituzionale al massimo grado.

Barbara Pezzini, University of Bergamo, Italy, barbara.pezzini@unibg.it, 0000-0002-1836-6137

Referee List (DOI: 10.36253/fup_referee_list)
FUP Best Practice in Scholarly Publishing (DOI 10.36253/fup_best_practice)

Barbara Pezzini, *Solidarietà e politiche sociali tra Costituzione e Unione europea*, © Author(s), CC BY 4.0, DOI 10.36253/978-88-5518-591-2.04, in Mauro Campus, Stefano Dorigo, Veronica Federico, Nicole Lazzerini (edited by), *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell'UE tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea*, pp. 39-56, 2022, published by Firenze University Press, ISBN 978-88-5518-591-2, DOI 10.36253/978-88-5518-591-2

Il principio solidarista ha la qualità di principio supremo sottratto alla revisione costituzionale (Corte cost., n° 75/1992); esso impedisce, in negativo, di concepire la persona umana come individualità astratta in correlazione dialettica e solitaria con la sovranità dello Stato ed impone, in positivo, di pensare la persona nella trama dei rapporti sociali e del pluralismo sociale, collocando sia ogni essere umano, sia ogni formazione sociale nella specifica concretezza di relazioni dalle quali scaturiscono responsabilità reciproche, del singolo verso il gruppo e del gruppo verso il singolo.

b) La qualificazione della solidarietà sui piani politico, economico e sociale rende esplicito che la costruzione del gruppo solidale si radica nella materialità dei rapporti politici, economici e sociali, impedendo che il legame solidale della collettività si stemperi e si diluisca nella mera coesione giuridica postulata da ogni ordinamento. Tali attributi specifici della qualificazione rendono anche evidente il collegamento ulteriore con l'articolo immediatamente successivo (art. 3 cost.), intrecciando il principio solidarista non solo al principio personalista, ma anche al principio di uguaglianza sostanziale, che rappresenta il secondo cardine della concezione costituzionale della solidarietà; nel secondo comma dell'art. 3 la medesima qualificazione compare, infatti, per definire il fine dell'uguaglianza sostanziale: l'ordinamento assume la funzione di garantire le condizioni di piena libertà e uguaglianza per rendere concretamente possibile il pieno sviluppo della personalità di ciascuno e l'effettiva integrazione di ciascuna persona umana pienamente sviluppata nella dimensione collettiva, che si proietta sui piani, appunto, politico, economico e sociale. La funzione di sostegno all'uguaglianza sostanziale si svolge dunque negli stessi ambiti nei quali ognuno è indistintamente chiamato ad adempiere doveri inderogabili di solidarietà.

Vi è, dunque, un fondamento, complesso e complessivo, della solidarietà nei due principi personalistico e di uguaglianza, in base al quale lo sviluppo autonomo della personalità di ogni singolo soggetto è una questione di rilievo collettivo, meritevole di riconoscimento e sostegno sociale, che non ne offusca, anzi, ne accresce e valorizza l'identità individuale. In questo duplice legame della solidarietà con il principio personalista e con il principio di uguaglianza sostanziale si manifestano sia una dimensione orizzontale della solidarietà, che si riferisce all'attività privata ed ai rapporti tra i cittadini (al «moto doveroso e cooperante da parte dei cittadini»: Galeotti 1996, 10[1]), sia una dimensione verticale, che si riferisce alla funzione pubblica cui è chiamata la Repubblica, nell'articolazione complessa dei suoi poteri, dall'art. 3, 2 Cost.

c) La solidarietà si concretizza in quanto fonte dei doveri inderogabili. Tali doveri sono, innanzitutto, quelli espressamente costituzionalizzati, che, nel loro

[1] Nel saggio Galeotti riprende e rivisita il principio costituzionale di solidarietà, che distingue in verticale e orizzontale, replicando idealmente a posizioni svalutative o pessimistiche, come quella, che richiama espressamente, di Alpa 1994, 365, che aveva concluso una disamina della solidarietà nella tradizione costituzionale e nell'ordinamento ponendo retoricamente l'interrogativo se la solidarietà in senso giuridico fosse ormai giunta alla fine della parabola.

insieme, offrono un vero e proprio *sistema della solidarietà costituzionale,* costruito nella trama delle disposizioni che, esplicitando i doveri determinati posti a carico dei membri della collettività, si riallacciano all'enunciazione primaria del dovere inderogabile di solidarietà di cui all'art. 2 Cost.: seguendo la scansione del testo costituzionale incontriamo, via via, il dovere di svolgere un'attività o una funzione in senso lato lavorativa (art. 4), il dovere di sottoporsi a cure e trattamenti medico-sanitari (art. 32), il dovere dell'istruzione primaria (art. 34), il dovere di voto (art. 48), il sacro dovere di difesa della patria (art. 52), il dovere contributivo (art. 53) ed il dovere di fedeltà (art. 54).

Non potendo che rinviare agli studi che hanno sviluppato l'analisi dei singoli doveri[2], nella prospettiva della ricerca che fa da sfondo a queste brevi riflessioni ci si limita qui a ricordare che, nella Costituzione repubblicana, la progressività è la marca solidale del dovere tributario: è, infatti, proprio incorporando una finalità redistributiva che il dovere tributario viene proiettato nella prospettiva della solidarietà, uscendo dalla dimensione precedente (ricostruibile in termini di dialettica autorità/libertà, che contrappone alla sovranità tributaria dello Stato, cui corrisponde una situazione giuridica soggettiva di soggezione, vincoli e limitazioni su una base contrattualistica e tipicamente liberale, che impone una logica commutativa e corrispettiva).

La costruzione del rapporto tributario non è più quella puramente atomistica della qualificazione delle posizioni reciproche dello Stato (sovranità tributaria) e del contribuente (soggetto titolare di pretese di astensione), ma diventa la costruzione del sistema (tributario) in cui gli oneri che discendono dall'interesse comune si distribuiscono tra tutti gli appartenenti alla collettività.

La capacità contributiva agisce, di conseguenza, in negativo come limite del dovere tributario (a garanzia del singolo); è presupposto della singola prestazione tributaria, ma non è fondamento e presupposto del dovere tributario: questo va inquadrato nel complesso del sistema, che incorpora anche l'interesse fiscale, cioè l'interesse generale della comunità a reperire le risorse necessarie per le finalità pubbliche (interesse qualificato dagli art. 2 e 3 Cost.: per il quale le risorse necessarie sono quelle sufficienti a dare soddisfacimento ai bisogni di ciascuno e, dunque, a consentire ad ogni membro della comunità l'esercizio dei suoi diritti).

Nell'insieme, la maggioranza della dottrina riconduce all'art. 2 Cost. i doveri costituzionalizzati (Lombardi 1967, 29; Barbera 1975, 122; Galeotti 1996, 12), anche se non manca chi (Carbone 1968, 95) lo esclude espressamente sia per il dovere di fedeltà, sia per il dovere di voto, sia per quello tributario, ritenendo

[2] Anche se il tema dei *doveri costituzionali* non è completamente coincidente con quello dei doveri di solidarietà, costituisce uno sfondo essenziale per ogni approfondimento dei problemi connessi. Imprescindibili restano le trattazioni di Lombardi 1967 e Carbone 1968, anche in riferimento al dibattito relativo sull'art. 2 Cost. come fondamento autonomo o formula essenzialmente riassuntiva dei doveri costituzionali di solidarietà. Nonché almeno: Lombardi 2002, 357; Pizzolato, e Buzzacchi 2008; Tarli Barbieri 2006; Balduzzi et al. 2007. Per una ricognizione sintetica come premessa alla trama costituzionale della solidarietà vd. anche Pezzini 2005.

che per questi doveri la solidarietà non costituisca il *fondamento* costituzionale, ma un *effetto*, secondario ed operante essenzialmente sul piano sociologico, in quanto ineriscono essenzialmente alla difesa dello Stato, alle condizioni della sua conservazione e coesione come ordinamento: tale interpretazione sottovaluta, però, che proprio l'inserimento della solidarietà fra i principi fondamentali dell'ordinamento costituzionale tramite l'art. 2 Cost. impone una lettura orientata alla coesione della comunità qualificata dalla solidarietà anche di quei doveri che, in mancanza, potrebbero esprimere semplicemente l'esigenza di minima coesione propria dell'ordinamento giuridico in quanto tale.

2. Un itinerario (minimo) nella giurisprudenza costituzionale

Per avere un inquadramento, sia pur minimale, del modo in cui la giurisprudenza costituzionale ha contribuito a delineare la nozione sistematica di solidarietà, possiamo delineare una sorta di itinerario in sei stazioni.

1) La solidarietà a valle della legislazione.

Il richiamo della solidarietà *ex* art. 2 Cost. avviene, innanzitutto, *ad adiuvandum*, con riferimento ai criteri di bilanciamento utilizzati per giustificare l'uso della discrezionalità del legislatore, riconoscendo la solidarietà come fondamento costituzionale di limitazioni introdotte dal legislatore alla sfera del singolo, che sono, tuttavia, giustificabili e giustificate in base anche ad altre norme costituzionali specifiche. È quanto avviene, ad esempio, in riferimento alla disciplina delle limitazioni alla proprietà in base alla sua funzione sociale (Corte cost., n° 16/1968); quando il dovere di solidarietà sociale viene invocato a rafforzare il dovere di osservanza di leggi che introducono limitazioni della sfera giuridica dei destinatari, peraltro ispirate da un'autonoma *ratio* di emergenza (Corte cost., n° 47/1969); quando il dovere inderogabile di solidarietà economica e sociale giustifica gli oneri di urbanizzazione (Corte cost., n° 127/1983).

Ma anche con più diretti richiami: il dovere di solidarietà sociale fonda direttamente l'obbligo di collaborare agli arresti in flagranza e la facoltà di operarli (il primo è un obbligo fondato sul dovere di solidarietà sociale, il secondo piuttosto sarebbe una forma di solidarietà spontanea alla quale l'ordinamento riconosce a posteriori valore: Corte cost., n° 89/1970); il dovere inderogabile di solidarietà politica sta a fondamento dell'obbligo di svolgere le funzioni elettorali ai seggi, senza impedire un trattamento differenziato dei lavoratori dipendenti chiamati a svolgerle in seggi elettorali per le elezioni politiche, in cui la legge riconosce tre giorni di ferie retribuite, e per le elezioni amministrative (Corte cost., n° 35/1981).

2) L'autonomia concettuale della solidarietà.

Nel corso degli anni '80 emergono in giurisprudenza configurazioni della solidarietà che acquisiscono maggiore autonomia concettuale, a partire da una sentenza che afferma un dovere di solidarietà sociale a carico di coloro che nella vita di relazione entrino in rapporto con una persona transessuale a fronte del diritto altrui alla realizzazione della propria personalità sotto il profilo del mutamento dell'identità sessuale (Corte cost., n° 161/1985).

Il richiamo dell'art. 2 Cost. serve non solo a dare un fondamento a doveri, ma anche a ricavare alcuni specifici limiti di tali doveri: affermato un dovere di informazione e conoscenza della legge penale (artt. 2 e 54), proprio la configurazione di tale dovere impone di dare rilievo agli elementi oggettivi che impediscono la conoscenza; l'argomentazione non è, tuttavia, fondata sul solo dovere di solidarietà, ma si intreccia con quella dell'ideologia contrattualistica, che pretende dallo Stato di non punire senza preventivamente informare su che cosa sia vietato o comandato e, in contropartita, pretende dai singoli che s'informino sulle leggi prima d'agire, recuperando in tal modo soprattutto una dimensione di correlatività tra diritti e obblighi (Corte cost., n° 364/1988). La solidarietà sociale dà fondamento costituzionale ad alcuni obblighi fatti gravare su privati per la soddisfazione di diritti sociali altrui: il dovere di solidarietà sociale a fronte di un diritto fondamentale come il diritto all'abitazione, impone vincoli al locatore in ordine alla successione nel contratto delle persone abitualmente conviventi con il conduttore (Corte cost., n° 404/1988).

3) La svolta della sentenza Corasaniti.

Da qui si giunge a quella che è stata chiamata la «svolta della sentenza Corasaniti» (Giuffrè 2002), con la configurazione di veri e propri doveri positivamente e direttamente ricavati dalla solidarietà e, contemporaneamente, conformati dalla dimensione necessariamente reciproca della solidarietà; dal dovere di solidarietà si ricava direttamente un obbligo positivo anche per il legislatore, alla cui violazione consegue la dichiarazione di illegittimità costituzionale.

La svolta si manifesta con una pronuncia additiva di principio (Corte cost., n° 307/1990, di cui il giudice Corasaniti è relatore e redattore), che dichiara l'illegittimità costituzionale della l. 51/1966, *Obbligatorietà della vaccinazione antipoliomielitica*, nella parte in cui non prevede, a carico dello Stato, un'equa indennità per il caso di danno derivante, al di fuori dell'ipotesi di cui all'art. 2043 c.c., da contagio o da altra apprezzabile malattia causalmente riconducibile alla vaccinazione obbligatoria antipoliomielitica, riportato dal bambino vaccinato o da altro soggetto a causa dell'assistenza personale diretta prestata al primo. Un indirizzo confermato e ulteriormente sviluppato, prima nel riconoscimento più specifico dei contenuti di un vero e proprio obbligo del legislatore (Corte cost., n° 118/1996), poi da una estensione delle previsioni dettate dalla riconosciuta matrice di solidarietà anche alle vaccinazioni spontanee (Corte cost., n° 27/1998) e raccomandate/incentivate (Corte cost., n° 423/200; n° 107/2012; n° 268/2017); a fronte del contenuto essenziale dei diritti sociali, emergono veri e propri obblighi di solidarietà che escludono la discrezionalità del legislatore (Corte cost., n° 329/2011).

4) La solidarietà come principio fondamentale.

Lungo la strada aperta dalla sentenza 307/1990, che già influenza la valorizzazione della dimensione spontanea della solidarietà che si trova nelle pronunce sulle conseguenze delle vaccinazioni, emerge, quando si prende in considerazione la solidarietà disciplinata nella legge quadro sul volontariato 266/1991, una forte affermazione della solidarietà in termini di principio fondamentale, con il riconoscimento di contenuti di solidarietà spontanea e altruisticamente prestata (Corte

cost., n° 75/1992). In un certo senso, nello stesso filone di valorizzazione e riconoscimento della solidarietà spontanea si colloca anche la dichiarazione di illegittimità costituzionale del reato di mendicità non invasiva (Corte cost., n° 519/1995).

5) La dimensione del gruppo solidale.

La questione dimensionale del gruppo solidale – già affiorata nella sentenza 75/1992 sulla legge quadro sul volontariato, per il riferimento alla dimensione nazionale in contrapposizione a quella provinciale/regionale – emerge in modo particolarmente interessante nella sentenza 172/1999, che la proietta al di là della cittadinanza: estendendo agli apolidi l'obbligo del servizio militare, si invoca «una comunità di diritti e doveri più ampia della cittadinanza, che riunisce coloro che ricevono diritti e restituiscono doveri *ex* art. 2 cost.».

6) Solidarietà e dovere tributario.

Infine, va considerato lo sviluppo della giurisprudenza sul dovere tributario come manifestazione eminente del dovere inderogabile di solidarietà: la definizione della capacità contributiva impedisce al legislatore tributario di colpire con il tributo fatti che non siano espressivi di ricchezza (Corte cost., n° 200/1976); l'idoneità a eseguire la prestazione tributaria non è però correlata alla concreta capacità del singolo, bensì al presupposto economico cui l'obbligazione è collegata (Corte cost., n° 373/1988); la capacità contributiva è rivelata e la base per la tassazione è data dalla produttività e non dal prodotto reale (Corte cost., n° 16/1965); l'elemento finalistico presente nella proporzionalità non implica alcuna rispondenza della singola contribuzione a concreti e specifici benefici individualizzati (Corte cost., n° 201/1975); il criterio di progressività viene riferito al sistema e ridotto alle sole imposte personali (Corte cost., n° 159/1985, n° 263/1994), nonché affidato alla attuazione discrezionale da parte del legislatore, rispettata con tanta prudenza dalla giurisprudenza costituzionale da ridurre la progressività ad un criterio astratto e generico di cui diventa difficile identificare il contenuto; ciò nonostante, si ritrovano affermazioni inequivocabili del principio e del suo collegamento con i doveri inderogabili e con gli obiettivi di uguaglianza sostanziale (Corte cost., n° 341/2000 e n° 155/2001).

3. L'ipotesi di una dimensione 'sistematica' della solidarietà nella Costituzione italiana…

3.1. Il sistema di solidarietà

Sulla premessa del quadro dei doveri di solidarietà enunciati dalla costituzione e della giurisprudenza costituzionale sulla solidarietà, sia pure sommariamente considerati, si può prospettare l'ipotesi che la trama dei doveri costituzionali di solidarietà sia unificabile in un vero e proprio sistema, vale a dire in un *complesso ordinato di cognizioni e ragionamenti scaturenti da principi comuni*.

Rispetto a una visione unitaria e sistematica dei doveri, già presente in dottrina (Lavagna 1953, 15; Barile 1953, 147), si vorrebbe ulteriormente evidenziare il carattere unitario e strutturato del *sistema della solidarietà* in quanto tale.

La solidarietà troverebbe, a ben guardare, la sua prima forma di espressione in un agire spontaneamente altruistico: la forma essenziale e pura della solidarietà, che registra l'integrazione spontanea del soggetto nel gruppo, la tensione all'azione per finalità non egoistiche; tale forma di solidarietà, tuttavia, per l'ordinamento giuridico è solo un elemento fattuale riconoscibile a posteriori, cui l'ordinamento stesso può reagire, disponendo interventi e forme di riconoscimento (agevolazioni, rimborsi, privilegi etc.), quando e se essa si manifesti.

I doveri di solidarietà costituiscono, invece, procedimenti costitutivi della solidarietà per il tramite dell'autorità che, operando con la necessaria intermediazione legislativa richiesta dall'art. 23 Cost., è legittimata ad imporre vincoli sul comportamento dei singoli: in questa forma l'ordinamento non si limita a riconoscere a posteriori la solidarietà spontaneamente espressa, ma la assume come proprio elemento costitutivo, garantendo che essa operi concretamente nelle relazioni del gruppo.

I doveri espressamente costituzionalizzati riguardano, come già visto, oggetti molteplici e differenti, la cui costituzionalizzazione prende, di volta in volta, in considerazione profili differenti della finalizzazione della solidarietà: il dovere del lavoro è connesso al fine esplicito di concorrere al progresso del gruppo, in senso materiale o spirituale; nel dovere di istruzione primaria si individua un analogo fine implicito di progresso culturale; il dovere di curarsi fa coincidere il fine individuale della cura della salute del singolo con quello collettivo di tutela e protezione sanitaria del gruppo; il dovere di voto postula una concezione fortemente partecipativa della democrazia e dell'esercizio della sovranità.

3.2. I caratteri del sistema

Collegando tutti questi elementi in un complesso unitario, dal sistema ricaviamo la connotazione più puntuale della solidarietà: non individualistica; marcata in positivo da reciprocità, proporzionalità al fine e all'agente e incrementalità.

In negativo, l'agire solidale si distingue da quello individualistico, anche se va precisato che non vi è una contrapposizione necessaria tra il bisogno e/o l'interesse altrui che si intende soddisfare ed il bisogno e/o l'interesse individuale di chi agisce solidalmente (come rivela in particolare l'art. 32 Cost. che fa coincidere l'interesse individuale e quello collettivo alle cure).

In positivo, invece, la solidarietà incorpora, innanzitutto, una certa reciprocità, resa evidente, ad esempio, nella gratuità garantita dell'istruzione inferiore (art. 34 Cost.), per la quale il gruppo 'corrisponde' all'agente solidale forme di sostegno per l'esercizio del dovere che agevolino il compimento del dovere, anche se a prescindere da qualsiasi tipica sinallagmaticità nelle prestazioni; si tratta di una reciprocità in termini di beneficio, ben differente dalla condizionalità che, come avremo modo di osservare oltre, emerge nel contesto ordinamentale europeo.

È, in particolare, nella sequenza delle pronunce relative al riconoscimento di forme di indennizzo dei danni conseguenti alla sottoposizione a trattamen-

ti sanitari, che viene evocato in modo specifico il carattere della reciprocità come proprio del sistema della solidarietà costituzionale.

Nella sentenza 27/1998 la Corte costituzionale richiama il principio già posto alla base delle precedenti 307/90 e 118/96, riformulandolo nei termini seguenti: «il principio che non è lecito, alla stregua degli artt. 2 e 32 della Costituzione, richiedere che il singolo esponga a rischio la propria salute per un interesse collettivo, senza che la collettività stessa sia disposta a condividere, come è possibile, il peso delle eventuali conseguenze negative». Rispetto alle ipotesi precedenti, che avevano preso in considerazione trattamenti sanitari obbligatori *ex lege*, la sentenza 27/1998 riferendosi all'ipotesi di vaccinazioni incentivate ma non strettamente obbligatorie, riconosce chiaramente un circuito di *doppia solidarietà*: l'indennizzo in favore di chi abbia subito danni alla salute in conseguenza di vaccinazioni, anche non obbligatorie, esprime la solidarietà della comunità verso il singolo, ma la condotta del singolo che si è sottoposto spontaneamente alle vaccinazioni è, a sua volta, riconosciuta come «un comportamento di utilità generale per ragioni di solidarietà sociale» che non merita di ricevere «un trattamento deteriore rispetto a quello che vale a favore di quanti hanno agito in forza della minaccia di una sanzione». Il carattere della reciprocità che è proprio del sistema di solidarietà è bene evidenziato anche dalle pronunce successive che respingono i tentativi di estendere ulteriormente il sistema dell'indennizzo per danni alla salute anche alle ipotesi in cui il trattamento lesivo non sia ugualmente sostenuto da un interesse pubblico specifico di promozione della salute collettiva (distinguendo, in particolare, i danni da vaccinazioni obbligatorie o raccomandate/incentivate dai danni da emotrasfusioni): nelle pronunce 226 e 522 del 2000, la Corte afferma chiaramente che la propria giurisprudenza

> è ferma nell'individuare per l'appunto in questo interesse pubblico di promozione della salute collettiva – una volta assunto dal legislatore a ragione dell'imposizione di un trattamento sanitario obbligatorio o di una politica incentivante – il fondamento dell'obbligo generale di solidarietà nei confronti di quanti, sottomettendosi al trattamento, vengono a soffrire di un pregiudizio alla loro salute. È dunque l'interesse collettivo alla salute la ragione determinante del diritto all'indennizzo.

In secondo luogo, sempre in positivo, i doveri sono configurati sotto il segno della proporzionalità, in duplice direzione: da un lato, *al fine*, come correlazione di mezzi allo scopo (si vedano, da un lato, le limitazioni nell'art. 32 Cost. e, dall'altro, la sacralità del dovere di difesa della patria che si spinge sino all'ipotesi di estremo sacrificio del soggetto singolo in stretta correlazione con la minaccia dell'esistenza stessa dell'entità collettiva –all'integrità e unità dello stato); dall'altro, la proporzionalità si configura anche rispetto *all'agente*, come si ricava dai riferimenti introdotti espressamente sia in relazione al dovere del lavoro (secondo scelta e possibilità), sia in relazione al dovere tributario (secondo il criterio della capacità contributiva).

Infine, ai doveri viene attribuito il carattere dell'incrementalità, espressamente formulata nel criterio di progressività del sistema tributario.

È necessario aggiungere che la solidarietà costituzionale manifesta un'eccedenza assiologica rispetto ai doveri espressamente costituzionalizzati, che sono tali, cioè costituzionalizzati, essenzialmente per ragioni di garanzia; nel sistema della solidarietà entrano anche tutti quei doveri non espressamente costituzionalizzati a fondamento dei quali la giurisprudenza costituzionale utilizza il richiamo al dovere di solidarietà *ex* art. 2 Cost. (come visto nel par. 2).

Va, infine, sottolineato che appartiene al sistema, e ne condivide di conseguenza i caratteri fondamentali, anche la c.d. solidarietà primaria, quella che è immediata e spontanea espressione della «appartenenza attiva» alla «comunità di diritti e di doveri» e si manifesta nell'attività totalmente spontanea e gratuita, non doverosa e puramente altruistica (Corte cost., sent. n° 75/1992 e n° 500/1993).

3.3. Le posizioni soggettive della solidarietà

La solidarietà crea un rapporto tra chi, in posizione attiva, compie prestazioni di solidarietà e chi le riceve, mettendo in relazione l'attività privata altruistica, orientata alla soddisfazione di bisogni altrui, con lo stato di bisogno del beneficiario: la definizione del sistema di solidarietà richiede, quindi, anche l'individuazione delle posizioni giuridiche soggettive della solidarietà costituzionale.

Per meglio indagare e comprendere le peculiarità della relazione intersoggettiva solidale, è opportuno ricordare che la solidarietà postula l'esistenza di un gruppo, della comunità solidale, configurandosi come una condizione in cui «una pluralità si comporta come un'unità» (Zoll 2003, 13[3]).

I due ruoli distinti dell'agente solidale (chi compie prestazioni di solidarietà in favore di altri) e del beneficiario (chi riceve la prestazione in relazione al suo proprio bisogno) non entrano, infatti, direttamente in rapporto, ma si relazionano per il tramite necessario del gruppo solidale; nel gruppo, agente e beneficiario sono ruoli potenzialmente reversibili ed interscambiabili, mentre, isolata dal gruppo, la relazione tra agente e beneficiario non esprimerebbe solidarietà, ma carità. Mentre la solidarietà sociale è la base della politica sociale, la carità è la base dell'assistenza ai poveri e include «differenze decisamente gerarchiche tra chi dà e chi riceve», non superate ed, anzi, rafforzate proprio dal dare (Zoll 2003, 97); nella definizione che ne dà Galeotti (1996, 10-1), il gruppo solidale emerge per via del

[3] Zoll 2003, 13, propone nelle definizioni preliminari il richiamo di una serie di interpretazioni della solidarietà espressamente riferite al gruppo: da «cooperazione e riconoscimento reciproco tra i membri di un gruppo quali individui che agiscono insieme o sono coinvolti insieme» (A. Wildt) a «condizione in cui una pluralità si comporta come un'unità… comunità non come un'associazione per uno scopo pratico, un gruppo di interessi, bensì una condizione di intima unione» (A. Vierkandt).

moto ascendente, che dal basso va verso l'alto, verso ciò che comprensivamente la Costituzione chiama Repubblica (come insieme di Stato e altri soggetti pubblici), ossia l'amministrazione pubblica globale, che funge da collettore e garante dell'adempimento di tutte le doverose solidarietà, entro il quale la solidarietà fraterna o orizzontale si inquadra.

Nel gruppo solidale, il vincolo si costituisce in una forma che recupera l'origine e la matrice propriamente giuridica del concetto, dal momento che esso implica la scissione tra la responsabilità e la condotta individuale, da un lato, e la soddisfazione dell'obbligazione, dall'altro: il vincolo di solidarietà chiama a rispondere *gli uni per gli altri e ognuno per tutti*. Formulato come dovere costituzionale inderogabile rende ciascuno responsabile della soddisfazione dei bisogni altrui.

Nascono da qui due interrogativi sul sistema costituzionale della solidarietà: il primo riguarda il modo in cui il sistema perviene a qualificare responsabilità (dal lato della prestazione attiva) e bisogni (dal lato del destinatario); il secondo concerne, invece, la definizione della dimensione del gruppo solidale.

3.3.1. Il rapporto di solidarietà dal lato della prestazione attiva: la qualificazione della responsabilità dell'agente solidale

Nel sistema della costituzione italiana la norma emblematica della qualificazione della prestazione attiva di solidarietà può essere individuata nell'art. 53 Cost., cosa che spiega il convergere dell'interesse di tributaristi e costituzionalisti sul tema. Fra i doveri costituzionali che 'si riallacciano' all'art. 2 Cost., infatti, l'art. 53 Cost. opera la più precisa qualificazione della prestazione di solidarietà, commisurata alla capacità individuale dell'agente secondo il criterio proporzionale (che è pure presente nell'art. 4 Cost.) e progressivo.

Negli altri casi, le norme costituzionali dal lato dell'agente si limitano a individuare l'ambito soggettivo del dovere, ponendolo inderogabilmente a carico di tutti (art. 54, II comma e art. 34, I comma) ovvero consentendo margini di discrezionalità legislativa (art. 52, II comma e art. 23, ma anche art. 32). In altri termini, le norme si occupano piuttosto dell'estensione soggettiva della comunità solidale che della qualificazione della prestazione dal lato dell'agente, lasciando che sia il legislatore di attuazione a stabilire quali capacità soggettive da spendere a beneficio altrui debbano essere prese in considerazione (si pensi alla scissione tra dovere di difesa della patria e prestazione di servizio militare nell'art. 52 Cost., sia in riferimento alle attitudini e capacità prese in considerazione nell'uno e nell'altro caso, sia a proposito dell'estensione della comunità solidale in cui tali doveri si inquadrano: la definizione delle attitudini e capacità rispetto al genere registrava l'imposizione ai soli cittadini di sesso maschile del servizio militare obbligatorio sino alla sua abolizione nel 2005, mentre proprio l'abolizione del servizio obbligatorio ha trasformato significativamente il dovere di cui all'art. 52, II comma; quanto all'estensione della comunità solidale, la prestazione del servizio militare riguarda anche gli apolidi in quanto prescinde dalla cittadinanza in senso giuridico stretto ed è fondata sull'esistenza di una

«comunità di diritti e doveri» che configura una «seconda cittadinanza» di cui con formula suggestiva parla Corte cost., n° 172/1999).

3.3.2. Il rapporto di solidarietà dal lato passivo: la qualificazione del bisogno del beneficiario

Guardando al rapporto di solidarietà sul versante del destinatario delle prestazioni di solidarietà, del soggetto che riceve la prestazione in relazione al suo bisogno, nel sistema costituzionale la qualificazione giuridica dello stato di bisogno si manifesta nella forma di un diritto sociale, che può essere specificamente costituzionalizzato o risultare genericamente fondato sull'art. 3, II comma Cost.; esso trova, quindi, una propria definizione e misura indipendente, autonomamente radicata nel pieno sviluppo della persona (art. 3, II comma Cost.), anche se, come è tipico dei diritti sociali, strutturalmente condizionata all'attuazione legislativa, a sua volta soggetta al controllo costituzionale, a garanzia del contenuto essenziale del diritto e della doverosità giuridica dell'attuazione.

Il riferimento all'art. 3 Cost. rende evidente che la solidarietà dal punto di vista del beneficiario è volta a garantire uguaglianza nel godimento dei diritti ed è pertanto caratterizzata da tale finalizzazione.

3.4. Le dimensioni della comunità solidale

Richiamato nel sistema il problema dell'uguaglianza dei diritti fondamentali, si introduce il problema dei margini di differenziazione tollerabili, sia nella dimensione verticale, sia nella dimensione orizzontale della solidarietà, che contribuiscono entrambe a definire i confini della comunità solidale, sempre meno scontati e sempre meno stabili.

Si riallaccia a questo ambito la tematica dei livelli essenziali di prestazioni, che trova una espressa formulazione costituzionale nella lett. m) del secondo comma dell'art. 117 Cost., che si preoccupa di definire nella competenza legislativa esclusiva dello Stato lo strumento che consente di garantire uguaglianza nel godimento dei diritti sociali, evitando che la comunità solidale nazionale si frantumi irrimediabilmente nella giustapposizione di comunità solidali di ambito solo regionale.

Ben prima della riforma del titolo V della Costituzione, tuttavia, il problema delle garanzie di uguaglianza dei diritti sociali e della soddisfazione di bisogni viene saldamente intrecciato alla solidarietà dalla giurisprudenza costituzionale, con motivazioni ed implicazioni che, anche se non trasferibili automaticamente nel quadro ridisegnato del riparto verticale delle competenze dopo la riforma del titolo V, continuano a pesare.

Come già osservato, anche la solidarietà c.d. *primaria,* non doverosa, appartiene ad un medesimo ed unico sistema e vanno ad essa applicati gli stessi parametri di valutazione: dal lato della prestazione va commisurata alla capacità dell'agente; dal lato del beneficiario va finalizzata al bisogno altrui.

Quello che ipotizziamo di chiamare sistema di solidarietà è un sistema complesso, in realtà costituito da una rete di sotto-sistemi, in relazione a ciascuno

dei quali bisogna chiedersi quali caratteri abbia la comunità solidale e, una volta individuato il gruppo di riferimento, chi sia tenuto a prestazioni altruistiche (o assuma spontaneamente prestazioni) e in favore di chi.

In proposito, la giurisprudenza costituzionale ammette la discrezionalità del legislatore nel configurare l'ampiezza e le modalità dell'intervento solidaristico anche in bilanciamento con le risorse finanziarie[4], pur vagliando la sussistenza di dimensioni più o meno razionali della comunità solidale[5].

4. … e i suoi problemi nella dimensione dell'integrazione europea

Una simile dimensione sistematica della solidarietà, quale è quella riscontrabile nella Costituzione italiana, è messa in crisi nel contesto dell'integrazione europea.

Da tempo si è rilevato in atto un transito verso solidarietà competitiva con abbandono della solidarietà redistributiva (Streeck 2000) e le «spinte competitive […] stanno da anni portando verso la de-solidarizzazione, sia entro l'ordinamento europeo (specialmente nell'eurozona, sia entro gli ordinamenti degli Stati membri» (Guazzarotti 2019, 429).

La letteratura in proposito è ampiamente convergente, per quanto possano incontrarsi accentuazioni differenti e anche approcci maggiormente valorizzanti gli spunti solidaristici che sono certamente presenti nell'ordinamento eurounitario.

[4] Corte cost., n° 127/1997, dopo avere riconosciuto che «nel sistema previdenziale si esprime, dunque, il generale dovere di solidarietà (vd. Corte cost., n° 132/1984 e n° 62/1977), che caratterizza sin dai principi fondamentali la Carta costituzionale (art. 2 Cost.)», afferma chiaramente che spetta al legislatore determinare «in adesione ai principi costituzionali e tenendo anche conto delle risorse finanziarie disponibili (vd. Corte cost., n° 99/1995 e n° 119/1991), l'ampiezza e le modalità dell'intervento solidaristico» ritenendo, in applicazione del principio, giustificato il condizionamento dell'attribuzione e dell'ammontare della integrazione di pensione contributiva agli altri redditi del pensionato e della sua famiglia: «se, difatti, l'integrazione della pensione deve assicurare che la prestazione previdenziale consenta di far fronte alle esigenze di vita minime dell'assicurato e della sua famiglia, per converso non si può escludere che per valutare le necessità della famiglia, cui si debba sovvenire con l'intervento solidaristico, si considerino i redditi percepiti da altri componenti della famiglia medesima».

[5] Nella sentenza 49/1992, ad es., con riferimento alla destinazione dei 3/10 della retribuzione del lavoro dei detenuti alle regioni, la Corte ha rilevato che quando si indirizzava all'apposita Cassa di soccorso e assistenza delle vittime dei delitti, realizzava un «atto di solidarietà dei condannati verso le vittime dei delitti, anche se l'onere veniva a gravare su un numero limitato di detenuti, e per giunta sui più bisognosi e persino su coloro il cui reato non aveva provocato vittime e su quelli che avevano già risarcito il danno cagionato dal delitto da essi commesso», rilevando, quindi – e sia pure a posteriori – una qualche incongruenza rispetto ai criteri di proporzionalità e incrementalità rispetto all'agente; nel momento in cui le Casse soccorso sono state sostituite dalle regioni, però, «sono venuti meno la specifica destinazione delle trattenute (…) e il vincolo di solidarietà tra detenuti e vittime dei delitti, sicché le trattenute sono dirette a soddisfare finalità di beneficenza pubblica. E siccome il relativo onere deve gravare sulla intera collettività e non solo sui detenuti che lavorano» ne censura l'illegittimità costituzionale; si vede, nelle motivazioni della Corte, affermata l'esigenza di definire i confini della comunità solidale in modo che risulti apprezzabile una certa qual reciprocità.

Interrogandosi nello specifico a partire dalla tenuta complessiva del modello di stato sociale – che, per quanto possa apparire recessivo nel contesto degli indirizzi dominanti di politica economica, resta pur sempre, per quanto ci riguarda, il modello espressamente costituzionalizzato – non è, tuttavia, possibile sfuggire a valutazioni tendenzialmente negative, nella misura in cui è alla sopravvivenza stessa di quel modello e alla solidarietà declinata in quella specifica chiave che si continua a guardare.

Se considerate dalla prospettiva qui dichiarata, le letture più ottimistiche appaiono orientate da una sorta di attivistico ottimismo della volontà, che, per certi versi, appartiene strutturalmente alla natura di processo 'incrementale' e dinamico della costruzione dell'integrazione che quelle stesse letture mirano a orientare (o, forse sarebbe meglio dire, che ambirebbero a ri-orientare)[6].

Ma un primo e decisivo livello di problematicità è, a mio avviso, riscontrabile proprio osservando che la natura relativa e varabile dell'assetto dell'Unione è un tratto giuridicamente definito dall'esplicito riconoscimento del Trattato UE nei termini di una nuova 'tappa' nel processo di creazione di un'unione sempre più stretta tra i popoli dell'Europa (nel Preambolo e nell'art. 1, II TUE) e che il processo di integrazione e perfezionamento dell'assetto costituzionale non procede affatto linearmente. La caratteristica strutturale della costruzione dell'integrazione europea nei termini di un processo incrementale ne mina, di per sé, il valore propriamente costituzionale; infatti, mentre la *Costituzione* nazionale si configura come rigida e massimamente stabile, per certi tratti addirittura inviolabile (nel senso di sottratta alla revisione costituzionale), la *struttura costituzionale* dell'UE appare variabile, *in progress*, incrementale, sia nel riconoscimento dei diritti, sia nella configurazione dei poteri sovrani.

In ogni operazione di comparazione e interrelazione, anche in senso lato, delle dimensioni nazionali ed euro-unitaria, non possiamo, dunque, non essere consapevoli dei nodi metodologici che da ciò derivano, connessi, innanzitutto, al fatto che solo al livello dello stato nazionale risulta presente una piena dimensione costituzionale, che saldi costituzione dei diritti e costituzione dei poteri, garantendo quella connessione tra cittadinanza politica (rappresentanza e sovranità democratica), da un lato, e titolarità dei diritti, dall'altro, che è essenziale alla costruzione del *sistema* della solidarietà.

4.1. Debolezza della solidarietà europea

E, comunque, come da molti osservato, manca in ambito UE un assetto solidaristico che lo caratterizzi in termini anche solo paragonabili a quelli del sistema costituzionale italiano e comunque tali da autorizzare una costruzione sistematica della solidarietà europea.

[6] Benvenuti 2016, 37, osserva quanto sia risalente la divisione tra cauti ottimisti e assoluti pessimisti a fronte del plesso problematico della dimensione sociale europea.

L'economia sociale di mercato fortemente competitiva rivela una ridotta propensione alla cooperazione[7]; l'economia di mercato aperta e in libera concorrenza non è e non può essere 'sociale', nel senso che non assume la solidarietà come principio di organizzazione dello stato pluriclasse, piuttosto ri-mercifica anche la protezione sociale (Chiarella 2017). Sociale è ciò che associa nella ripartizione del prodotto, mentre l'ordoliberalismo dell'economia sociale di mercato concepisce l'intervento pubblico nei processi economici per garantire le regole di una concorrenza di mercato, nella misura in cui l'equità sociale resta effetto atteso e sottoprodotto dell'efficienza economica.

D'altra parte sul mercato e nel mercato si soddisfano domande, mentre nella dimensione solidale occorre, come abbiamo visto, essere in grado di rispondere ai bisogni[8].

Persino un certo attivismo della Corte di giustizia Ue non sfugge a una lettura critica che lo stigmatizza come controproducente, perché avrebbe contribuito ad alterare negativamente la solidarietà nazionale (dei sistemi di *welfare*), innescando reazioni al pagamento dei costi sociali dell'integrazione e mettendo in attrito cittadinanza nazionale ed europea (Chiarella 2017); la solidarietà meramente finanziaria, in forme atomistiche e individualistiche, cui accede il cittadino europeo che abbia fatto uso della libertà di circolazione e soggiorno, si limita, infatti, a permettere l'accesso a benefici sociali di un altro paese senza contribuire a definire un sistema di protezioni sociali uniformi tra gli stati nazionali; senza contare che, in ogni caso, non si tratta di un *trend* costante di estensione, dal momento che ammette che si possano negare talune prestazioni sociali non contributive a chi si rechi in altro stato per cercare lavoro. Del resto, quando la giurisprudenza della Corte di giustizia Ue afferma il principio della capacità di un principio di solidarietà europeo di pervadere anche la sfera delle relazioni tra cittadini, alludendo ad una «solidarietà finanziaria dei cittadini dello stato ospitante verso quelli degli altri stati membri *in temporanea difficoltà*», delega pur sempre il giudice del rinvio a valutare se non si tratti di un «onere eccessivo» per il sistema nazionale (Schillaci 2017).

Mentre una dimensione solidaristico-distributiva dovrebbe constare di una relazione diretta tra le istituzione europee e i cittadini europei, nella dimensione europea manca il circuito per cui i cittadini, che mettono a disposizione le risorse tramite il prelievo fiscale, esercitando i diritti di partecipazione politica condizionano l'attività dei parlamenti e governi sui contenuti delle politiche pubbliche[9]. Il circuito della fiducia interna, di lealtà civica, non è surrogato e, so-

[7] Chessa 2016, sottolinea l'esistenza di una dimensione della concorrenza tra gli Stati, non solo tra le imprese, notando come si sarebbe in realtà passati dalla legislazione della concorrenza alla concorrenza tra le legislazioni.

[8] Lo osserva Ruotolo 2018, senza rinunciare, contemporaneamente, a criticare come velleitarie, in ogni caso, le ipotesi di ritorno alle 'piccole patrie' come dimensione della soddisfazione di domande e bisogni.

[9] Viene, dunque, da più parti sostenuta l'idea che la cittadinanza dell'Unione debba anche connotarsi per l'attribuzione di doveri, oltre che di diritti, proprio in una prospettiva genuinamente solidaristica. Si veda, in questo volume, Polacchini 2022.

prattutto, non è surrogabile dal circuito della fiducia dei mercati, in cui lo Stato debitore riceve le risorse dai suoi creditori; la doppia fiducia (su cui Pitruzzella 2014; Ruotolo 2018, 760) non riesce a trovare un assetto convincente di coesistenza, nella misura in cui la seconda scalza la prima, marginalizzandola sino a renderla irrilevante.

4.2. Erosione della dimensione nazionale della solidarietà

Il processo di integrazione erode la stessa dimensione nazionale della solidarietà, innanzitutto, strutturalmente, nella divaricazione tra un ordinamento – anche sostanzialmente costituzionale – della concorrenza, affare e terreno dell'Ue, e la costituzione sociale, che resta affare e terreno nazionale[10]. Anche perché solo nel primo trentennio del secondo dopoguerra, sino al crollo dell'ordine economico-monetario di Bretton Woods, il keynesismo interno «frutto prezioso del costituzionalismo democratico-sociale dell'Europa continentale» ha costituito un argine effettivo alla vocazione ordoliberale che ha elevato la concorrenza a motore portante della costituzione economica comunitaria (Losurdo 2018, 4).

Ma l'erosione dipende anche dalla limitazione delle risorse di cui lo stato nazionale e, dunque, i processi democratici nazionali possono disporre: la presenza di istituzioni della partecipazione politica in cui si realizzano «i diritti sociali, che abbisognano di permanente affluenza di condizioni e di mezzi»[11] si pone, infatti, tra le condizioni strutturali che consentono alle norme costituzionali sui diritti sociali di sfuggire alla mera proclamazione (insieme alla loro riconoscibilità in quanto principi di diritto, suscettibili, in quanto tali, di sviluppo e applicazione e alla presenza di un vero e proprio catalogo di diritti azionabili davanti alla Corte costituzionale).

Altrettanto problematico risulta osservare che le misure e i provvedimenti a livello europeo hanno spesso fornito l'alibi, lo schermo per dissimulare incapacità gestionale o anche indirizzi politici di cui si scarica la responsabilità dietro la *fictio* dell'obbligo liberistico imposto dalla Comunità, prima, e dall'Unione europea, poi (Luciani 2014, 3; Salmoni 2016, 36).

Così come l'imposizione di un *nesso di condizionalità* specifico nelle misure anti-crisi che rende in realtà corrispettiva una relazione che si pretende solidale, nel senso che a 'concessioni' – termine già ambiguo – devono corrispondere impegni di austerità in pregiudizio delle misure di stato sociale (Schillaci 2017, 50). Non è difficile vedere la distanza della reciprocità come condizionalità dalla reciprocità descritta sopra (par. 3.2) come carattere tipico del sistema italiano della solidarietà, che fa riferimento a un flusso circolare entro una comunità (come elemento essenziale di una comune appartenenza ad un gruppo solidale).

[10] Losurdo 2018, 6, parla di un assetto duale di separazione funzionale tra la costituzione della concorrenza tipica dell'Unione europea e la costituzione sociale tipicamente nazionale (Smith all'estero e Keynes in patria, secondo la nota formula coniata da Gilpin 1987, 473).

[11] Salmoni 2016, 33, sul punto, richiama Ferrara 2002, 114-5.

E per quanto nelle versioni attivistiche si prospetti la necessità di una rinnovata *public law dimension*, che si faccia carico delle esigenze *ex* art. 9 TFUE (elevato livello occupazionale, garanzia di adeguata protezione sociale, lotta all'esclusione sociale e elevato livello di istruzione, formazione e tutela della salute) superando la divaricazione tra ordinamento sostanzialmente costituzionale della concorrenza come affare e terreno eurounitario e costituzione sociale come affare e terreno nazionale, non si può evitare di convenire sul fatto che una tale dimensione dovrebbe necessariamente comprendere la disciplina di una spesa pubblica centralizzata sostenuta da una fiscalità europea (Ruotolo 2018, 759).

5. Oltre la *pars destruens*?

La ricostruzione fortemente critica così prospettata non può certo lasciare appagati. Non ci si può, infatti, accontentare di una sola *pars destruens*, per quanto convinti che essa sia in grado di offrire un'obiettiva restituzione dello stato delle cose, senza avvertire il bisogno di proiettarsi verso una *pars construens*.

E senz'altro ci sollecita in questa direzione, nel contesto del nostro confronto, l'idea di una 'imposta propria' europea, quale quella che ci è stata prospettata, che potrebbe forse rappresentare il seme, l'innesco, di un sistema solidale europeo, capace di affrontare le criticità evidenziate, che oggi ci appaiono dirimenti. Tenendo ben presente che il circuito democratico «pago, vedo, voto», cui fa anche espresso riferimento la ricerca con la quale la nostra riflessione si confronta, ha bisogno di uscire dal mito, imponendoci tra le altre cose di riflettere sulla necessità di un contesto di informazione e di dibattito adeguato[12]. Si tratta, comunque, di una proposta che ci invita a proseguire la ricerca, a intrecciare e mettere insieme riflessioni, proseguendo lungo la strada aperta, andando in cerca di nuove domande, a partire dalle quali andare oltre. Magari anche virtuosamente stimolati – *bon gré, mal gré* – da un'emergenza assolutamente nuova e trasversalmente europea che ha fatto irruzione nelle nostre vite, ridefinendone brutalmente gli spazi e i modi (quale la drammatica emergenza sanitaria, che stiamo attraversando proprio nei giorni di chiusura della revisione di questo contributo).

Riferimenti bibliografici

Alpa, G. 1994. "Solidarietà." *La nuova giurisprudenza civile commentata*, 10: 365-373.
Balduzzi, R., Cavino M., Grosso E., e J. Luther, a cura di. 2007. *I doveri costituzionali: la prospettiva del giudice delle leggi*. Torino: G. Giappichelli editore.
Barbera, A. 1975. "Art. 2." In *Commentario della Costituzione*, a cura di G. Branca: 50-122. Bologna-Roma: Zanichelli-Società editrice del Foro Italiano.
Barile, P. 1953. *Il soggetto privato nella Costituzione italiana*. Padova: Cedam.

[12] Penso a un fenomeno analogo a quello che si riscontra nella confusione tra l'esposizione dei sindaci dopo la loro elezione diretta, a fronte delle loro effettive responsabilità e dei poteri concreti, che ha tracimato in una totale dissociazione tra competenze, poteri e investitura.

Benvenuti, M. 2016. "Libertà senza liberazione (a proposito dell'introvabile "dimensione sociale europea"." In *Studi in onore di Francesco Gabriele. Tomo I,* a cura di A. M. Nico: 35-51. Bari: Cacucci editore.

Carbone, C. 1968. *I doveri pubblici individuali nella Costituzione*. Milano: Giuffrè editore.

Chessa, O. 2016. *La costituzione della moneta*. Napoli: Jovene.

Chiarella, P. 2017. "Società a solidarietà limitata. Lo stato sociale in Europa." *Politica del diritto*, 48: 689-716.

Ferrara, G. 2002. *Riflessioni sul diritto costituzionale. Lezioni del corso progredito*. Anno accademico 2002-2003.

Galeotti, S. 1996. "Il valore della solidarietà." *Diritto e società*, 24: 2-24.

Gilpin, R. 1990 (1987). *Politica ed economia delle relazioni internazionali*. Bologna: il Mulino.

Giuffrè, F. *La solidarietà nell'ordinamento costituzionale*. Milano: Giuffrè editore.

Guazzarotti, A. 2019. "Poteri, diritti e sistema finanziario tra centro e periferia." In *La geografia del potere. Un problema di diritto costituzionale*. Napoli: Editoriale Scientifica.

Lavagna, C. 1953. "Basi per uno studio delle figure giuridiche soggettive contenute nella Costituzione italiana." In *Studi economico giuridici*, 3-81. Padova: Cedam.

Lombardi, G. M. 1967. *Contributo allo studio dei doveri costituzionali*. Milano: Giuffrè editore.

Lombardi, G. 2002. "Doveri pubblici (dir. cost.)." *Enciclopedia del diritto. Aggiornamento*: 357. Milano: Giuffrè editore.

Losurdo, F. 2018. "L'Unione Europe e il declino dell'ordine liberale." federalismi.it, 14 marzo 2018, https://www.federalismi.it/nv14/articolo-documento.cfm?Artid=35942&content=L%27Unione%2Beuropea%2Be%2Bil%2Bdeclino%2Bdell%27ordine%2Bneoliberale&content_author=%3Cb%3EFederico%2BLosurdo%3C%2Fb%3E (2022-05)

Luciani, M. 2014. "L'equilibrio di bilancio e i principi fondamentali: la prospettiva del controllo di costituzionalità." In *Il principio dell'equilibrio di bilancio secondo la riforma costituzionale del 2012. Atti del Seminario (Roma, 22 novembre 2013)*, 1-49. Milano: Giuffrè editore.

Pezzini, B. 2005. "Dimensioni e qualificazioni nel sistema costituzionale di solidarietà (a proposito di eguaglianza ed effettività dei diritti e tematizzazione della differenza)." In *Il dovere di solidarietà. Giornate europee di diritto costituzionale tributario (Bergamo, 14-15 novembre 2003)*, a cura di B. Pezzini, e C. Sacchetto. 93-113. Milano: Giuffrè editore.

Pitruzzella, G. 2014. "Crisi economica e decisioni di Governo." *Quaderni costituzionali*, 34: 29-49.

Pizzolato, F., e C. Buzzacchi. 2008. "Doveri costituzionali." In *Digesto delle discipline pubblicistiche. Aggiornamento 3*, 319-39. Torino: Utet.

Polacchini, F. 2022. "Solidarietà, doveri e cittadinanza europea." In *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell'U.E. tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea*, a cura di Campus, M., Dorigo S., Federico V., e N. Lazzerini. Firenze: Firenze University Press.

Ruotolo, M. 2018. *Per una rifondazione del progetto di integrazione europea*. rec. *Economia e diritto dei mercati nello spazio europeo. Dall'età antica all'età globale*, a cura di A. Cantaro, *Diritto e società*, 46: 757-62.

Salmoni, F. "Riflessioni minime sul concetto di stato sociale e vincoli comunitari. Selezione dei diritti o selezione dei soggetti da tutelare?." *Rivista AIC*, 11 aprile 2016 < https://www.rivistaaic.it/images/rivista/pdf/2_2016_Salmoni.pdf> (03-2021).

Schillaci, A. 2017. "Governo dell'economia e gestione dei conflitti nell'Unione Europea. Appunti sul principio di solidarietà." Costituzionalismo.it: 25-61, <https://www.costituzionalismo.it/governo-delleconomia-e-gestione-dei-conflitti-nellunione-europea-appunti-sul-principio-di-solidarieta/> 17 marzo 2017 (2021-03).
Streeck, W. 2000. "Il modello sociale europeo: dalla redistribuzione alla solidarietà competitiva." *Stato e mercato* 58: 3-24.
Tarli Barbieri, G. 2006. "Doveri inderogabili". In *Dizionario di diritto pubblico,* a cura di S. Cassese: 2066-2077. Milano: Giuffrè editore.
Zoll, R. 2003 (2000). *La solidarietà. Eguaglianza e differenza*. Bologna: il Mulino.

La solidarietà finanziaria nel contesto dell’Unione europea

Camilla Buzzacchi

Sommario: 1. Obiettivi e metodo. 2. La fiscalità nell’ordinamento europeo. 3. Il fenomeno fiscale e il mercato. 4. Politiche fiscali strumentali ad altri obiettivi. 5. La fiscalità finanziaria. 6. La fiscalità nel settore delle attività digitali. 7. Il graduale avvicinamento tra sistemi tributari nazionali ed europeo: la logica della solidarietà. 8. La solidarietà sul versante della spesa: le politiche regionali. 9. Le prospettive di un bilancio europeo condiviso.

1. Obiettivi e metodo

Il governo delle risorse finanziarie in una chiave solidaristica contraddistingue, nell’epoca presente, gli ordinamenti nazionali dei Paesi europei, ma è legittimo domandarsi se altrettanto avvenga a livello dell’ordinamento dell’Unione europea. La domanda deve essere affrontata con attenzione ai due versanti del fenomeno finanziario: quello delle entrate e quello delle spese.

Per entrambi i profili interessa dunque indagare la presenza di elementi solidaristici, partendo dal presupposto della profonda diversità tra ordinamenti e dunque mettendo in conto l’eventualità che il tasso di solidarietà finanziaria riscontrabile nel sistema sovranazionale sia di gradazione inferiore a quello interno; e che le manifestazioni di tale solidarietà possano assumere connotati inediti e originali, destinati ad aggiungersi a quelli tradizionalmente applicati nei contesti nazionali.

L’obiettivo del presente contributo è dunque quello di sviluppare una riflessione sulle modalità di raccolta delle risorse finanziarie e sulle scelte di spesa nell’ordinamento europeo, al fine di evidenziare i tratti peculiari dei meccanismi ivi operanti e di effettuare un apprezzamento delle manifestazioni di carattere solidaristico che si possano riconoscere.

Il primo versante a cui rivolgere l’attenzione è evidentemente quello della fiscalità, ovvero il più significativo – sul lato delle entrate – per comprendere la misura di sensibilità solidaristica del sistema di flussi finanziari che alimenta il bilancio europeo.

Camilla Buzzacchi, University of Milano-Bicocca, Italy, camilla.buzzacchi@unimib.it, 0000-0003-0145-0508

Referee List (DOI: 10.36253/fup_referee_list)
FUP Best Practice in Scholarly Publishing (DOI 10.36253/fup_best_practice)

Camilla Buzzacchi, *La solidarietà finanziaria nel contesto dell’Unione europea*, © Author(s), CC BY 4.0, DOI 10.36253/978-88-5518-591-2.05, in Mauro Campus, Stefano Dorigo, Veronica Federico, Nicole Lazzerini (edited by), *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell’Ue tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea*, pp. 57-80, 2022, published by Firenze University Press, ISBN 978-88-5518-591-2, DOI 10.36253/978-88-5518-591-2

2. La fiscalità nell'ordinamento europeo

La politica fiscale nell'ordinamento europeo si distingue nettamente rispetto a quanto si riscontra negli ordinamenti statali, in ragione principalmente del fatto che l'Unione non ha potere impositivo. Il finanziamento del bilancio pubblico non è di natura coattiva, come avviene per la funzione fiscale a livello nazionale: in tale contesto essa è finalizzata ad operare un prelievo attraverso il sistema delle imposte, delle tasse e dei contributi sociali, per sostenere una spesa pubblica fondata anche su politiche sociali redistributive e allocative[1].

Nell'ambiente dell'Unione europea vi è un'attività di raccolta di risorse conferite dagli Stati membri, e dunque non dai contribuenti; nonché di altre entrate, acquisite per effetto di un'azione che non ha i caratteri dell'imposizione tributaria. Nei contesti statali non si può prescindere dalla nozione di «obbligazione tributaria», che implica una dimensione di doverosità e trova la propria giustificazione nell'interesse generale: l'obbligazione fiscale si fonda così su ragioni di vera e propria solidarietà tributaria[2]. Da tale prospettiva discende l'implicazione finalistica del concetto costituzionale di dovere tributario, che è da considerare legato per una specifica funzionalità strutturale alla realizzazione, diretta o indiretta, del principio di redistribuzione del reddito (Lombardi 1967, 358; Antonini 1996, 182; sul tema si rinvia a Buzzacchi, e Pizzolato 2008, 334 sgg.). Ciò è quanto si definisce l'interesse generale della collettività al flusso di risorse tributarie, ovvero l'«interesse fiscale», categoria che insieme alle altre ora richiamate – obbligazione tributaria e solidarietà – non caratterizzano in modo altrettanto distinto la fiscalità dell'ordinamento europeo.

Il bilancio europeo è alimentato da un complesso di entrate 'derivate' tra cui spiccano i dazi sugli scambi con Paesi terzi ed una quota del gettito nazionale dell'imposta sul valore aggiunto (una ricostruzione dettagliata delle risorse proprie, anche in chiave storica, si può trovare in Traversa, e Lotito Fedele 2022). L'attività di raccolta delle risorse non è associata a meccanismi di verifica dell'utilizzo delle risorse e dunque di responsabilità politica, mancando un rapporto diretto tra istituzioni europee e contribuenti, tra i quali interviene necessariamente l'intermediazione statale: vengono così raccolte risorse atte al funzionamento dell'Unione, ma a titolo meramente contributivo (sul tema si veda ampiamente Carinci 2005, 2545 sgg. e Heinemann, Mohl, e Osterloh, 73 sgg.). Gli introiti sono alimentati da norme che conferiscono all'Unione diritti di credito nei confronti degli Stati più che da rapporti di diritto tributario. Si tratta di un fenomeno di 'autosufficienza' finanziaria, fondata su incassi che, al di là del nome utilizzato – «risorse proprie», secondo la decisione del Consiglio 70/243/CECA, CEE, Euratom, del 21 aprile 1970 – hanno piuttosto il caratte-

[1] Gallo (2003, 1480) evidenzia la specificità dei modelli fiscali nazionali e la diversità rispetto all'approccio europeo alla fiscalità. Sia consentito rinviare a Buzzacchi 2015.

[2] Cfr. Antonini 1996, 182, e più ampiamente sulla solidarietà tributaria Buzzacchi 2011. Si sostiene che «è proprio incorporando una finalità redistributiva che il dovere tributario viene proiettato nella prospettiva della solidarietà» (così Pezzini 2022).

re di risorse 'derivate', rispetto alla cui provenienza non è possibile esercitare alcun meccanismo di responsabilità politica tipico del rapporto tributario, meno di tutti quello fondato sulla nota regola *no taxation without representation*.

Evidenziato tale carattere derivato della fiscalità europea, un'ulteriore peculiarità emerge in relazione agli obiettivi generali della politica fiscale comunitaria. A questo proposito presenta significativo interesse la comunicazione *La politica fiscale dell'Unione europea – Priorità per gli anni a venire* del 23 maggio 2001 (COM[2001] 260 def.): l'azione a cui l'Unione richiama gli Stati è principalmente quella dell'eliminazione degli ostacoli fiscali all'esercizio delle quattro libertà; e quando i regimi fiscali nazionali «vengano utilizzati come strumento per il raggiungimento degli obiettivi in materia di allocazione, ridistribuzione e stabilizzazione, gli operatori economici interessati devono avere un'idea chiara delle conseguenze fiscali». La trasparenza e la semplificazione dei regimi tributari devono dunque permettere agli operatori di valutare le finalità perseguite dagli ordinamenti statali qualora le scelte fiscali si ripercuotano sulle attività produttive e commerciali: si aggiunge che

> mentre è necessario combattere la concorrenza fiscale pregiudizievole in sede di Ue e a livello internazionale, specie all'interno dell'Ocse, e rispettare le disposizioni del Trattato in materia di aiuti di Stato, un certo livello di concorrenza fiscale all'interno dell'Eu potrebbe essere inevitabile, contribuendo così ad una riduzione della pressione fiscale.

Per quanto concerne la mancanza di un potere impositivo, essa deriva da una scelta che storicamente risale alla fondazione delle tre Comunità[3]: è stata poi confermata dall'Atto unico europeo[4], che ha indicato il settore fiscale tra quelli su cui occorreva intervenire per il completamento del mercato interno; e non è mai stata modificata o integrata nel corso delle molteplici revisioni dei Trattati, nemmeno ad opera della nuova Carta costituzionale europea introdotta dal Trattato di Lisbona, che non compie alcuna rifondazione della specifica materia dei tributi[5].

Fin dal Trattato di Roma la cessione di sovranità sul terreno della fiscalità è stata considerata non necessaria al fine del compimento del mercato interno, e al tempo stesso sono state valutate le rilevanti ricadute politiche dell'uso di tale funzione, che ha sempre rappresentato un'importante leva di consenso e di distribuzione della ricchezza a livello nazionale[6], spingendo dunque gli Stati a conservarla gelosamente per sé (sul punto vd. i saggi di Basilavecchia 2009, 361

[3] Per la ricostruzione della genesi della politica fiscale cfr. Sacchetto 1995, 3 sgg.

[4] In merito alle scelte dell'Atto unico europeo vd. Burgio 1978, 1121 sgg.; Romoli Venturi 1982, 1289 sgg.

[5] In relazione ai riflessi del Trattato di Lisbona cfr. Deffaa 2011, 287 sgg. e Marchessou 2010, 595 sgg.

[6] Secondo un autore, il processo di integrazione europea è stato da sempre messo in difficoltà proprio in conseguenza della «centralità (...) che il concetto di sovranità ha assunto con la formazione degli Stati moderni» (Bizioli 2022, 82).

sgg., e Sacchetto 2000, 801 sgg.). Se, dunque, il presupposto fondamentale da cui muovere è che i Trattati europei non definiscono il fondamento e la natura dell'imposizione tributaria – prospettiva ricostruita da Bizioli 2008, 102 – si può affermare che l'Unione è dotata di politiche fiscali qualora si consideri che essa, benché non sia un soggetto impositore e dunque non possa operare scelte legislative che determinano la struttura del prelievo (cfr. Cordeiro Guerra 2006, 4329 sgg.), riesca ad incidere in vario modo sulla materia in questione (cfr. Basilavecchia 2009, 365).

3. Il fenomeno fiscale e il mercato

Il sistema di fiscalità europeo è concepito ed edificato a partire dall'obiettivo dell'istituzione del mercato comune per il tramite della creazione dell'ambito di libera circolazione delle merci: ciò ha richiesto l'eliminazione delle barriere doganali, e dunque la rimozione di fattori idonei a disincentivare o ad alterare la neutralità delle scelte di allocazione delle risorse produttive degli Stati. Parallelamente a tale processo si è compiuta l'unione doganale basata sulla fissazione di un'unica tariffa da applicare nei confronti dei Paesi terzi: su questo terreno, che incide grandemente sulle politiche fiscali nazionali, si è realizzata una particolare forma di integrazione, qualificata come «negativa».

Ma è stato soprattutto il principio di non discriminazione che ha qualificato la filosofia tributaria dell'Unione. Il criterio è finalizzato ad assicurare un trattamento finanziariamente neutro rispetto alle transazioni commerciali che hanno luogo all'interno del mercato comune: incide in maniera più significativa sulla tassazione indiretta, ma finisce per ripercuotersi anche su quella diretta, svolgendo così un ruolo quanto mai pervasivo. Per effetto del principio di non discriminazione il contesto fiscale dell'Unione è contraddistinto dal paradigma della «neutralità economica», il quale non indica uno dei tanti concetti elaborati dagli economisti in termini generali o in riferimento all'imposizione transfrontaliera, bensì la neutralità comunitaria che, nell'interpretazione della Corte di giustizia, corrisponde al superamento della divisione dei mercati statali al fine di unificarli in un unico mercato comune (in tal senso vd. Bizioli 2008, 137 e Bizioli 2005, 240 sgg.). Esso si traduce nell'obbligo per gli Stati di applicare una fiscalità che deve produrre effetti neutrali, ovvero non generare agevolazioni o al contrario penalizzazioni, che possano distorcere gli effetti delle transazioni commerciali così come regolati dal principio della concorrenza.

Nell'ambito delle disposizioni di carattere costituzionale vi è inoltre da evidenziare il rapporto tra le competenze in materia fiscale ed i principi di sussidiarietà e di proporzionalità sanciti dal vecchio art. 5, TCE ed ora accolti, con maggior dettaglio nella disciplina, dall'art. 5, TUE: il ruolo delle disposizioni fiscali nei Trattati europei è quello di ripartire la competenza fra Unione e Stati membri e di consentire la realizzazione del mercato comune come spazio giuridico senza ostacoli alla circolazione dei fattori produttivi. I due principi richiamati – neutralità economica e sussidiarietà – rappresentano così le 'norme chiave' nel processo di integrazione fra i principi (o valori) sottesi all'imposizio-

ne tributaria statale e quella europea, richiedendo una valutazione comparativa della sede istituzionale ed ordinamentale più adeguata per la realizzazione degli obiettivi comunitari: è evidente, infatti, lo stretto legame che, a livello nazionale, intercorre tra fiscalità e spesa pubblica, per effetto del quale è pienamente giustificato il preponderante esercizio di poteri impositivi da parte degli Stati e si comprende la fisionomia del tutto singolare e quasi impropria della fiscalità europea (si veda Melis, e Persiani 2013, 319 e Bizioli 2008, 106).

Ricostruito l'inquadramento di diritto primario, è ora necessario delineare più precisamente le diverse manifestazioni delle politiche fiscali dell'Unione, che si caratterizzano quali strumenti di raccolta di risorse proprie dell'Unione; quali meccanismi di prelievo funzionali ad obiettivi extrafiscali; infine quali processi di armonizzazione dei sistemi statali di fiscalità.

4. Politiche fiscali strumentali ad altri obiettivi

Vi è un insieme di interventi dell'Unione che incidono sui regimi fiscali degli Stati pur perseguendo finalità di diversa natura: in particolare rilevano l'obiettivo della creazione del mercato attraverso la libera circolazione delle merci – a cui si è già accennato – e quello di una fiscalità nazionale capace di alzare il livello di tutela ambientale. In entrambi i casi si può in qualche misura parlare di fini extrafiscali, se si considera che il fine ultimo dei due regimi non è quello della raccolta di risorse, quanto piuttosto quello dell'edificazione di un mercato in libera concorrenza nel primo caso, e della protezione ambientale nel secondo.

Il riferimento, per una fiscalità connotata da queste finalità, è il documento del 1996 *La politica tributaria nell'Unione europea. Relazione sullo sviluppo dei sistemi tributari* (COM[96], 546 final, 22 ottobre 1996), che ha formulato gli orientamenti che le politiche tributarie nazionali avrebbero dovuto seguire per raggiungere gli obiettivi dell'Unione: tra questi rientravano, ma tuttora rientrano, la «necessità di creare un ambiente fiscale che stimoli l'impresa e la creazione di posti di lavoro e di promuovere una politica ambientale più efficace».

In merito al primo obiettivo, si dichiarava che le disposizioni tributarie avrebbero costituito un elemento importante per la realizzazione del mercato unico, ma che lo sviluppo di quest'ultimo aveva posto determinati problemi per i sistemi fiscali, in particolare per quanto riguardava la protezione delle basi imponibili e la prevenzione della frode e dell'evasione fiscale transfrontaliere. Si auspicavano inoltre interventi in materia di sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto e di concorrenza fiscale.

Circa il secondo obiettivo, il ruolo della politica tributaria avrebbe dovuto essere quello di ridurre la pressione sul lavoro, alleggerendo i prelievi per determinate categorie di lavoratori (ad esempio i disoccupati di lunga durata o i giovani in cerca di prima occupazione) per massimizzare gli effetti sull'occupazione. Nell'insieme si puntava a contenere il carico fiscale complessivo, ivi compreso quello che gravava sulle imprese.

In tema di ambiente, si sottolineava quanto fosse essenziale trovare delle soluzioni alle questioni ambientali che offrissero un buon rapporto costi/benefici;

infatti la tassazione, nella misura in cui modifica i prezzi dei beni, poteva rappresentare uno degli strumenti economici idoneo ad incoraggiare uno sfruttamento più equilibrato delle risorse naturali limitate e ad internalizzare i costi esterni di tale sfruttamento. In particolare si osservava che

> le imposte ambientali ('ecotasse') che vengono applicate, ad esempio, sull'utilizzo di risorse naturali limitate e sull'energia, possono essere definite globalmente come l'insieme dei prelievi la cui base ha effetti negativi ben precisi sull'ambiente. Oltre a produrre nuove entrate, queste imposte servono anche ad incoraggiare un cambiamento di abitudini e vengono quindi spesso considerate come un efficace strumento economico di protezione dell'ambiente (COM[96], p. 12)[7].

Il coordinamento che l'Unione riservava e tuttora riserva a sé stessa per conformare la fiscalità degli Stati è dunque volto a perseguire finalità extrafiscali, che vengono raggiunte in prima istanza per effetto di altre azioni nazionali e sovranazionali, ma che possono essere efficacemente conseguiti anche attraverso la leva tributaria.

Una specifica attenzione può essere rivolta alla finalità di tutela ambientale, nella misura in cui essa possa essere considerata una dimensione della solidarietà tipica dell'Unione europea. Essa ha fatto il suo ingresso tra le norme fondamentali dell'Unione a seguito dell'Atto Unico Europeo; con il successivo Trattato di Maastricht l'art. 2, Tue – ora art. 3 nel nuovo Trattato – inserisce tra i compiti della Comunità la crescita sostenibile e non inflazionistica e che rispetti l'ambiente; e infine la revisione di Amsterdam del 1997 conduce al riconoscimento del principio di integrazione – art. 6, Tue, ora art. 11, Tfue – per effetto del quale le esigenze ambientali vengono qualificate come interesse da integrare nella definizione e nell'attuazione delle politiche e nelle azioni dell'Unione, in particolare nella prospettiva di promuovere lo sviluppo sostenibile.

Il Titolo VII dell'Atto Unico Europeo, dedicato all'ambiente e costituito dai tre articoli 130R, 130S e 130T, è poi transitato nel Titolo XIX del Tue con la nuova numerazione degli artt. 174, 175, 176. Secondo il vecchio art. 174, TCE, ora art. 191, Tfue, la politica dell'Unione in materia ambientale mira a un elevato livello di tutela, tenendo conto della diversità delle situazioni nelle varie regioni dell'Unione. Essa è fondata sui principi della precauzione e dell'azione preventiva, sul principio della correzione, in via prioritaria alla fonte, dei danni causati all'ambiente, nonché sul principio «chi inquina paga». La successiva disposizione – art. 192, Tfue – dispone una generale potestà normativa dell'Unione che può riguardare anche disposizioni aventi principalmente natura fiscale. In tema di protezione ambientale opera poi il generale meccanismo del ravvicinamento delle legislazioni di cui all'art. 114, Tfue, strumentale all'instaurazione

[7] Si aggiungeva che «l'esperienza acquisita in particolari ambiti, quali quello dell'uso della benzina senza piombo, ha dimostrato che il miglior modo per raggiungere obiettivi ambientali consiste spesso nel combinare questi strumenti fiscali con altri provvedimenti, utilizzati in modo coerente, per modificare i comportamenti».

ed al funzionamento del mercato interno. Vige poi il principio di sussidiarietà, in ragione del quale l'intervento delle istituzioni europee è legittimato solo se più efficace di quello nazionale: gli Stati membri possono pertanto determinare liberamente interventi, anche di natura fiscale, in materia ambientale.

A fianco della cornice posta dai Trattati si è stratificata una produzione normativa di *soft law*, che si è dimostrata strumento particolarmente indicato in ambito fiscale: l'interesse, in questa sede, non si rivolge ai risultati che si sono raggiunti sul terreno della protezione ambientale, ma piuttosto al concetto di tributo e di adempimento all'obbligazione tributaria connesso a questa innovativa linea di intervento europea.

Il documento che ha posto un punto fermo in materia è la comunicazione *Tasse e imposte ambientali nel mercato unico* del 26 marzo 1997 (COM[97], 9 def.), che si propone l'obiettivo di definire il quadro giuridico applicabile agli Stati membri che intendono introdurre tasse e imposte ambientali: l'atto dà completamento a precedenti tentativi della Commissione volti a legittimare gli incentivi fiscali nella politica ambientale, anche in considerazione del fatto che la maggior parte di tali strumenti era già applicata a livello nazionale[8]. Nella comunicazione si riconosce anzitutto che i nuovi strumenti fiscali possono costituire un mezzo per applicare il principio «chi inquina paga»[9], includendo i costi ambientali nella determinazione del prezzo delle merci e dei servizi: gli strumenti fiscali sono infatti considerati incentivi capaci di orientare la scelta dei produttori e dei consumatori verso attività più sostenibili per l'ambiente. Circa il diretto nesso tra tassazione e risultati di protezione ambientale, le tasse e le imposte ambientali funzionano in maniera tale per cui i costi ambientali sono inclusi nei prezzi delle merci e dei servizi. Il risultato atteso è che i consumatori ed i produttori possano essere indotti ad assumere un comportamento più compatibile con le esigenze ecologiche: tuttavia tale risultato deve essere conseguito nel rispetto delle logiche di mercato, e dunque con una valutazione equilibrata dell'entità del prezzo da determinare. Se il meccanismo principale è quello che va ad operare sui consumatori e sui produttori, un effetto non secondario è quello del gettito delle imposte che così si genera, il quale può essere destinato al finanziamento di azioni per la tutela dell'ambiente.

[8] Il primo tentativo di introduzione di una tassa sull'energia risale al 1992, con la presentazione da parte della Commissione della proposta di direttiva del Consiglio COM(92) 226, finalizzata all'istituzione di un'imposta sulle emissioni di biossido di carbonio e sull'energia. La direttiva non è poi stata adottata, a causa evidentemente di un approccio non ancora pienamente convinto a livello comunitario. Ma vari Stati membri hanno egualmente proceduto in quella direzione: ha cominciato la Svezia nel 1991 con una *carbon tax* sull'uso di petrolio, carbone, gas naturale, ed altri combustibili inquinanti; e tra il 1991 e il 1999 anche Finlandia, Paesi Bassi, Norvegia, Germania e Regno Unito hanno predisposto una tassa sull'energia. La Commissione ha maturato la medesima sensibilità alla fine del decennio, valutando la creazione di una tassa sull'energia non solo per motivi ambientali, ma anche nella logica dell'armonizzazione dell'imposizione fiscale nel mercato interno.

[9] Principio introdotto dalla Raccomandazione Ocse n. 128 del 26 maggio 1972.

Circa la definizione fornita dalla comunicazione di «tributo ambientale», l'atto impositivo deve avere «una base imponibile che abbia manifesti effetti negativi sull'ambiente». Esso si differenzia poi in due tipologie di tributi: quelli sulle emissioni, ovvero prestazioni pecuniarie direttamente correlate all'inquinamento provocato, reale o stimato; e quelli sui prodotti, applicati alle materie prime e ai fattori produttivi incorporati (Verrigni 2003, 1622). Si tratta di misure idonee ad incidere sulle scelte tra diverse alternative tecnologiche o di consumo, attraverso la modificazione delle convenienze in termini di costi e benefici privati, e che comprendono tariffe, sussidi, depositi cauzionali, permessi negoziabili: tutti idonei a 'internalizzare' le 'esternalità ambientali' (sul punto vd. Cipollina 2009, 577). L'ambiente risulta utilizzato con una duplice valenza: da un lato esso rappresenta lo scopo del tributo, perché il gettito viene destinato alla sua salvaguardia; d'altro canto esso costituisce oggetto di tutela sulla base di criteri extrafiscali, che derivano da incentivi e da disincentivi. Sotto tale prospettiva si determinano così due tipologie diverse di prelievo: i tributi ambientali veri e propri ed i tributi con funzione ambientale, e in questa seconda categoria la tutela dell'ambiente funge da finalità extrafiscale (cfr. Selicato 2004, 257; vd. anche Gallo, e Marchetti 1999, 116 sgg.), legittimata dal principio «chi inquina paga». Quest'ultimo, in una logica assai singolare rispetto alla tradizione del diritto tributario, rappresenta il parametro generale di imputazione (Verrigni 2003, 1620 sgg.) dei costi della protezione dell'ambiente, e dunque il presupposto del prelievo: i legislatori nazionali procedono poi ad individuare gli strumenti più adeguati – risarcimento del danno, sanzione, tributo, compensazione finanziaria – per ottenere l'effettiva applicazione del principio, in considerazione dei diversi scenari economico-sociali e delle diverse esperienze giuridiche.

La novità significativa è dunque che l'ambiente, o meglio la trasformazione del medesimo, viene collocato all'interno della fattispecie tributaria come base di calcolo del tributo: la finalità generale di quest'ultimo è quella di ridurre la causa inquinante, senza escludere lo scopo di conseguire entrate, da destinare preferibilmente ad interventi che riparino i danni dell'inquinamento (sul tema si veda De Maio 2008, 289 sgg.; e più risalente Stefani 1999, 1493). Ciò determina in qualche misura il superamento del principio della personalità, globalità e progressività dell'imposizione, posto che ogni possibile manifestazione di capacità economica riconducibile al soggetto passivo può essere considerata dal legislatore come indice di capacità contributiva, ovviamente se definita in conformità a criteri accettabili di uguaglianza, razionalità e coerenza; ogni attività di produzione o di consumo dalla quale possano derivare diseconomie esterne può assumere tali caratteristiche, e dunque anche l'acquisizione da parte dei singoli di risorse naturali disponibili in quantità limitata, poiché essa deve essere considerata un sintomo della capacità economica del soggetto che la compie (su tale particolare configurazione della capacità economica si rinvia a Selicato 2005, 1158).

Il documento del 2001 di Eurostat *Environmental taxes – a statistical guide* presenta un'ulteriore definizione di tassa ambientale, ivi qualificata come «a tax whose tax base is a physical unit (or a proxy of it) of something that has a proven,

specific negative impact on the environment». Solo l'imponibile – ovvero l'attività a impatto negativo sull'ambiente – viene considerato rilevante al fine della qualificazione del tributo come «ambientale», mentre l'azione incentivante e lo scopo ulteriore della raccolta di un gettito destinabile alla protezione ambientale rimangono elementi esteriori il cui impatto varia in base alle aspettative e ai giudizi della collettività (vd. le riflessioni di Cipollina 2009, 577).

L'intervento europeo di armonizzazione dei quadri normativi degli Stati membri si consolida a partire dalla direttiva 2003/96/CE per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, che istituisce alcuni livelli minimi di imposizione: la direttiva è da collocare nel contesto della politica energetica, ma in virtù del principio di integrazione ha un notevole impatto sull'interesse ambientale. Essa ha previsto ampiamente il ricorso a sgravi ed esenzioni da imposte includendo, tra le altre possibili finalità così perseguibili, anche quella ambientale. Si tratta di un intervento di armonizzazione che incide significativamente sul concetto di «tributo», rispetto al quale si contemplano possibilità di riduzioni e di esenzioni, che non rispondono solo ad esigenze di neutralità rispetto al mercato interno, ma anche ad esigenze di carattere sociale.

Il *Libro verde sugli strumenti di mercato utilizzati a fini di politica ambientale e ad altri fini connessi* (COM[2007] 140 def., 28 marzo 2007) del 2007 ha approfondito la logica dell'utilizzo degli strumenti di mercato (cfr. Villar Ezcurra 2010, 343 sgg.): quelli più comunemente impiegati sono le imposte, le tasse ed i sistemi di permessi negoziabili, la cui giustificazione risiede proprio nella capacità di detti strumenti di rimediare ai fallimenti del mercato in maniera efficiente sotto il profilo dei costi. Per fallimento del mercato si indica una «situazione in cui o il mercato è del tutto inesistente (dato che le risorse ambientali hanno natura economica di beni pubblici) o non riflette in misura adeguata il "vero" costo o il costo sociale di un'attività economica». L'intervento pubblico giustificato in tali casi può essere di carattere amministrativo/normativo, o piuttosto teso a prevedere il ricorso agli strumenti di mercato, che presentano il vantaggio di utilizzare i segnali del mercato per rimediare ai suoi stessi fallimenti. In particolare tali strumenti «riconoscono implicitamente le differenze esistenti tra le imprese e offrono pertanto una flessibilità che consente di ridurre considerevolmente i costi dei miglioramenti ambientali» (COM[2007], p. 3).

L'ultimo profilo di contatto tra disciplina fiscale e obiettivi di protezione ambientale è rappresentato dal ruolo che i sussidi finanziari o gli strumenti agevolativi possono svolgere per indurre ad un uso più rispettoso delle limitate risorse naturali (sul punto vd. Amatucci 2005, 81 sgg.). Due direttive, la prima del 1994 e la seconda del 2001, recanti ciascuna *Disciplina comunitaria degli aiuti di Stato per la tutela dell'ambiente*[10], si sono poste la questione, avviando una politica della Commissione in materia di controllo degli aiuti di Stato a

[10] Commissione, Disciplina comunitaria degli aiuti di Stato per la tutela dell'ambiente, 94/C 72/03, in GUCE C 72/94, pp. 3 sgg., e Commissione, Disciplina comunitaria degli aiuti di Stato per la tutela dell'ambiente, 2001/C 37/03, in GUCE C 37/2001, p. 3 sgg.

favore dell'ambiente che possa rispondere alla duplice esigenza di assicurare il funzionamento concorrenziale dei mercati, e di garantire il recepimento delle esigenze di tutela ambientale nella definizione e nell'attuazione della politica di concorrenza, in particolare per promuovere lo sviluppo sostenibile. In tempi più recenti, nel 2008, la Commissione ha preso nuovamente posizione al riguardo con la *Disciplina comunitaria degli aiuti di Stato per la tutela ambientale*[11]: essa si colloca nel quadro dell'obiettivo ambizioso che il Consiglio europeo del 2007 ha posto all'Unione, puntando a ridurre del 20% le emissioni di gas ad effetto serra ed a raggiungere la quota del 20% in materia di energie rinnovabili sul consumo totale dell'Unione per il 2020. Questo accordo, noto per la formula del c.d. «20-20-20», segna un'importante svolta di politica ambientale, strettamente collegata a quella energetica: la Disciplina del 2008 si inserisce in tali politiche, dettando regole nuove in tema di aiuti di Stato. Per quanto concerne quelli erogati in forma di sgravi ed esenzioni fiscali, la novità è quella di istituzionalizzare la percezione, sorta già da tempo, dell'esigenza di una razionalizzazione del sistema impositivo, affinché da un lato colpisca più efficacemente le attività che danneggiano la struttura delle risorse ambientali, e dall'altro riduca l'onere fiscale quando questo potrebbe incidere negativamente sull'occupazione e sugli investimenti: da qui l'opportunità dell'adozione di aiuti statali e sgravi fiscali. La Disciplina del 2008 prevede che le esenzioni statali non vadano ad abbassare ulteriormente il quadro già concordato in tema di tributi ambientali, quello fissato dalla direttiva del 2003, che è il livello più basso di tassazione previsto dalla legislazione comunitaria; inoltre la Disciplina prevede un limite temporale massimo di dieci anni per il godimento di questo regime agevolativo. Le esenzioni sono pertanto idonee a produrre mediatamente effetti sulla salvaguardia dell'ambiente: ci si attende che da un'esenzione per categoria di imprese scaturisca la possibilità di tenere un livello di tassazione comunque alto per tutte le altre imprese, e dunque che sia assicurata la condizione di perseguire obiettivi di tutela ambientale tramite il mantenimento di un'imposta il cui gettito è destinato a tali finalità.

5. La fiscalità finanziaria

La fiscalità europea sta rivolgendosi, negli ultimi tempi, ad ambiti nuovi: a partire dal 2010 l'Unione ha dimostrato interesse e volontà di intervento in un settore particolare, quello delle attività e delle transazioni finanziarie. Il processo di stimolo all'introduzione, a livello nazionale, di imposte su tali fonti di ricchezza è in una fase ancora iniziale, ma poiché il quadro concettuale è stato ormai ben definito, esso merita di essere illustrato: anche perché rivela peculiari analogie con il sistema della fiscalità ambientale, e dunque attesta la tipicità del modello impositivo dell'Unione europea che è in corso di affermazione nei tempi più recenti.

[11] Commissione, Disciplina comunitaria degli aiuti di Stato per la tutela ambientale, 2008/C 82/01, in GUUE C 82/2008, pp. 1 sgg. Si rinvia a Buzzacchi 2008, 325 sgg.

Benché la letteratura non abbia posizioni univoche sull'opportunità di questa forma di tassazione[12], negli ultimi anni le istituzioni europee hanno dimostrato molta convinzione nel percorrere la strada dell'imposizione finanziaria. Risale al 2010 la prima comunicazione della Commissione dal titolo *La tassazione del settore finanziario* (COM[2010], 549 final, 7 ottobre 2010) con la quale si sono definite le ragioni a favore di un'imposizione di queste particolari attività. Non a caso il contesto di riferimento è quello della crisi economico-finanziaria, rispetto alla quale questa nuova modalità di imposizione rappresenterebbe un contributo ad un triplice obiettivo. Da un lato tale tassazione sarebbe idonea a migliorare la stabilità del settore finanziario dissuadendolo dal realizzare determinate attività rischiose e facendone, nel contempo, una fonte di entrate. In secondo luogo, le nuove tasse si rivolgerebbero ad un settore che è stato giudicato grandemente responsabile dell'insorgere e della portata della crisi, nonché dei suoi effetti negativi sull'entità del debito pubblico in tutto il mondo: pertanto i prelievi potrebbero configurarsi come un contributo che il settore finanziario, cui alcuni governi durante la crisi hanno prestato un sostegno massiccio, fornirebbe ai sistemi economici, posto che dalle risorse così raccolte si potrebbe ottenere il risanamento dei conti pubblici e la creazione di risorse ausiliarie. E in ultima istanza, poiché la maggior parte dei servizi finanziari nell'ambito europeo è esente dall'imposta sul valore aggiunto, la richiesta di un contributo più sostanziale del settore finanziario ai conti pubblici appare alla Commissione anche un'opzione di equità e di giustizia distributiva (sull'idoneità di questa nuova modalità di tassazione di perseguire obiettivi di giustizia distributiva cfr. Giovannini 2012a, 1147 sgg.).

L'esigenza di reperire mezzi finanziari consistenti nasce dall'incombere di due sfide politiche urgenti, che premono ormai non solo a livello dell'Unione europea ma anche planetario, e alle quali l'Unione intende provvedere con adeguate risposte: si tratta degli obiettivi della protezione del clima e dello sviluppo, i quali richiedono ingenti risorse di bilancio, che secondo l'Unione vanno reperite attraverso nuovi strumenti fiscali. Ecco allora lo stretto collegamento tra tali obiettivi e misure fiscali inedite, per l'adozione delle quali si raccomanda un approccio coordinato per evitare che sistemi nazionali di prelievo fiscale diversi, calcolati su basi imponibili divergenti, possano incentivare l'arbitraggio fiscale e produrre distorsioni allocative tra i mercati finanziari in Europa.

La Commissione ha pertanto proceduto ad avanzare, in tale fase iniziale, una duplice proposta: una tassa sulle transazioni finanziarie (TTF) da esigere sul valore delle singole transazioni, e che dovrebbe applicarsi ad una vasta gamma di strumenti finanziari, dalle azioni alle obbligazioni, dalle valute ai derivati; ed una tassa sulle attività finanziarie (TAF), destinata a colpire profitti e compensi complessivi.

[12] Come posizione a favore si richiama Tanasie, e Marcu 2012, 182 sgg.; mentre esprime perplessità Heinrich 2013, 238 sgg. Posizione contraria ha anche espresso Uppal 2011: a tale saggio è poi seguita una lettera che l'EDHEC-Risk Institute ha rivolto nel 2011 al commissario *Internal Market and Services* Michel Barnier per raccomandare l'abbandono del progetto della Commissione. Varie opinioni emergono dal forum "The Financial Transaction Tax – Boon or Bane?.".

Mentre la prima si applicherebbe ad ogni singolo operatore del mercato finanziario in funzione delle sue transazioni, la seconda si rivolgerebbe alle società: di entrambe nella comunicazione si effettua anche una stima del gettito[13] che esse potrebbero produrre, ma poi è alla tassa sulle attività finanziarie che si dedica maggiore attenzione.

È interessante osservare come per questi strumenti di prelievo si utilizzi un argomento già noto nel settore della fiscalità ambientale: in particolare la TTF sarebbe idonea a mettere in atto il principio «chi inquina paga», il cui meccanismo è quello di internalizzare le esternalità negative potenziali dell'attività del settore finanziario. Infatti una TTF con un'ampia base di applicazione potrebbe contribuire a ridurre le negoziazioni speculative e le transazioni indesiderabili sui mercati. Effettivamente scienziati delle finanze ed economisti concordano ormai nel sostenere in via di principio che la tassazione – a livello dell'Unione europea e anche (solo) nazionale – delle transazioni finanziarie potrebbe svolgere un ruolo altamente positivo ai fini della migliore regolamentazione e razionalizzazione dei mercati finanziari e, soprattutto, ai fini dell'apposizione di un freno all'eccesso di speculazione che si è registrato in questi ultimi anni (Gallo 2013, 44): si tratterebbe di una tassazione 'parapatrimoniale' che graverebbe sulle attività finanziarie e rallenterebbe il volume, via via crescente, degli scambi ad alta frequenza nelle borse effettuati ormai in via automatica (Gallo 2015, 30). Tuttavia nel documento si riconosce come non sia certo che tale misura produrrebbe un aumento di efficienza, e soprattutto si ammette che il rischio è che induca fenomeni di delocalizzazione delle attività di negoziazione, che sarebbero preclusi solo da una generale applicazione in tutte le piazze finanziarie. Ed è forse questa la ragione per cui tale misura non incontra il pieno favore della Commissione: che tuttavia le attribuisce un ruolo assai singolare, quello di rimedio rispetto al fenomeno dell''inquinamento finanziario' (Gallo 2013, 50), quasi che tale imposta fosse una novella *carbon tax* finanziaria a livello dell'Unione europea; che, in più, è idonea a trasferire la pressione tributaria dal lavoro e dall'impresa verso il capitale e verso quelle attività contraddistinte da pesanti esternalità negative (Gallo 2013, 46 sgg.).

L'idea di un prelievo sulle operazioni finanziarie – la ripresa della nota *Tobin tax*, ovvero di quel meccanismo idoneo a «gettare un granello di sabbia negli ingranaggi della finanza», secondo la formulazione originale[14], che del resto doveva riguardare solo il mercato dei cambi e le transazioni valutarie – è stata ulteriormente approfondita dalla Commissione, che ha poi avanzato due proposte di direttiva differenti, a causa del percorso di accoglimento non lineare da parte degli Stati membri. La prima[15] è del 2011 e concerne un sistema comune d'im-

[13] A tale riguardo si rinvia anche alle stime di International Regulatory Strategy Group by London Economics 2013.

[14] Sulle origini della tassazione finanziaria secondo il modello di James Tobin si vedano le considerazioni di Cipollina 2002a, 247 sgg. e Cipollina 2002b.

[15] Commissione, proposta di direttiva del Consiglio concernente un sistema comune d'imposta sulle transazioni finanziarie e recante modifica della direttiva 2008/7/CE, COM(2011) 594 def., 28 settembre 2011. In merito a tale proposta vd. Molinaro 2011, 3457 sgg.; più in generale vd. anche Fregni 2013, 1082 sgg.

posta sulle transazioni finanziarie. Essa ha inteso recare modifica della direttiva 2008/7/CE concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali: a tal fine ha prospettato la struttura essenziale dell'imposta sulle transazioni finanziarie (ITF), che avrebbe l'obiettivo di tassare le transazioni lorde prima di eventuali operazioni di compensazione. Per tale imposta si prevede un vasto campo di applicazione poiché mira a coprire le transazioni relative a tutte le tipologie di strumenti finanziari, e dunque potrebbe comprendere strumenti negoziabili sul mercato dei capitali, strumenti del mercato monetario, quote o azioni di organismi d'investimento collettivo e contratti derivati. Il campo di applicazione dell'imposta non sarebbe limitato alle operazioni sui mercati organizzati, ma coprirebbe anche altri tipi di transazioni negoziate fuori borsa; le transazioni con la Banca centrale europea e le banche centrali nazionali sarebbero invece escluse dal campo di applicazione per evitare ripercussioni sulle possibilità di rifinanziamento degli enti finanziari o sulle politiche monetarie in generale. Nonostante i pareri favorevoli alla proposta espressi nel 2012 dal Parlamento europeo, dal Comitato economico e sociale e dal Comitato delle regioni, si sono tuttavia registrate molteplici riserve da parte degli Stati membri e pertanto nel Consiglio del 22 giugno e del 10 luglio 2012 le divergenze riguardo alla necessità di istituire un sistema comune di ITF a livello dell'Unione ed al principio di un'imposta armonizzata sulle transazioni finanziarie hanno indotto una decisione di diverso segno: basandosi sulla richiesta di undici Stati membri (Belgio, Germania, Estonia, Grecia, Spagna, Francia, Italia, Austria, Portogallo, Slovenia e Slovacchia), la Commissione ha presentato una proposta al Consiglio al fine di autorizzare una cooperazione rafforzata su tale materia.

Sulla base di tale autorizzazione nel 2013 la Commissione ha proceduto ad avanzare la seconda proposta volta ad attuare una cooperazione rafforzata nel settore dell'imposta sulle transazioni finanziarie[16] che, benché superi la precedente del 2011, ne ripropone però gli obiettivi e ne rispetta i principi essenziali, a cui aggiunge alcuni adeguamenti. Anzitutto non si punta più alla modifica della direttiva del 2008, che deve necessariamente rimanere invariata per gli Stati non coinvolti dalla cooperazione rafforzata; e secondariamente si intende valorizzare l'aspetto anti-evasione fiscale utilizzando in via principale il «principio di stabilimento», e solo subordinatamente ed a completamento il «principio di emissione». In tal modo si ritiene possibile evitare tentativi di evasione, distorsioni e trasferimenti verso altre giurisdizioni, perché agli operatori finanziari risulterà meno vantaggioso trasferire attività e residenze fuori dalle giurisdizioni dell'ITF, in quanto la compravendita di strumenti finanziari sarà in ogni caso imponibile in virtù dell'emissione nell'ambito delle giurisdizioni ITF.

In Italia la l. n. 228/2012 – legge di stabilità per l'anno 2013 – ha cominciato a introdurre una tassazione solo sulle transazioni finanziarie relative ai trasferimenti di azioni, agli strumenti finanziari partecipativi e ai relativi derivati. Un

[16] Commissione, proposta di direttiva del Consiglio che attua una cooperazione rafforzata nel settore dell'imposta sulle transazioni finanziarie, COM(2013) 71 final, 14 febbraio 2013.

successivo provvedimento di urgenza – il d. l. n. 66/2014 recante *Misure urgenti per la competitività e la giustizia sociale* – ha portato la tassazione al tasso del 26%, prelievo confermato nel 2019 con la legge di bilancio 2019 n. 145/2018: la novità è che si applica un nuovo regime di imposizione unico per le cessioni di partecipazioni effettuate da persone fisiche al di fuori dell'esercizio dell'attività d'impresa. Tale regime prevede l'assoggettamento del *capital gain* ad imposizione sostitutiva nella misura del 26% per interessi derivanti da dividendi, obbligazioni, interessi attivi bancari e postali, certificati di deposito; e la tassazione con aliquota al 12,50% per i titoli di Stato e similari.

L'Italia appare dunque un contesto giuridico che ha raccolto lo stimolo esercitato dall'ordinamento sovranazionale.

6. La fiscalità nel settore delle attività digitali

Un breve accenno va fatto anche al tentativo posto in essere dalla Commissione di indirizzare gli Stati membri ad avviare sistemi di tassazione delle imprese della *digital economy*: tale prospettiva è stata perseguita anche a livello di Ocse – e forse proprio nel 2021 considerata in termini più realistici e concreti – e dunque è da evidenziare tanto l'intento della Commissione, benché esso continui a trovare resistenze tra i Paesi europei; quanto quello maturato nel più ampio contesto internazionale.

Nella Comunicazione della Commissione del 21 settembre 2017 *Un sistema fiscale equo ed efficace nell'Unione europea per il mercato unico digitale* è emersa l'importanza di realizzare un sistema tributario che assicuri equità, competitività, integrità e sostenibilità alle imprese operanti nel mercato unico digitale. La Commissione ha allora evidenziato che le imprese possono avere, attraverso le moderne tecnologie digitali, una rilevante presenza economica in uno Stato dell'Unione pur non avendo una presenza fisica sostanziale. Si è auspicato pertanto la realizzazione di una tassazione equa dell'industria digitale attraverso un'impostazione globale e moderna che assicuri equità, competitività, integrità del mercato unico, nonché sostenibilità. Nel marzo 2018 la Commissione ha presentato un pacchetto di proposte, tra cui specificamente due ipotesi di direttiva.

Una prima proposta di direttiva era orientata a introdurre norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa[17]; essa mirava a riformare le norme in materia di imposta sulle società in modo che gli utili potessero essere registrati e tassati là dove le imprese hanno una forte interazione con gli utenti attraverso canali digitali. Una seconda proposta di direttiva[18] era relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali e avrebbe comportato un'impo-

[17] Commissione, proposta di direttiva del Consiglio che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa, COM(2018) 147 final, 21 marzo 2018.

[18] Commissione, proposta di direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali, COM(2018) 148 final, 21 marzo 2018.

sta temporanea che gli Stati membri avrebbero dovuto introdurre ed applicare a determinate attività digitali che generano utili nell'Unione: l'imposizione si sarebbe applicata esclusivamente alle imprese con un importo totale annuo dei ricavi pari a 750 milioni di euro a livello mondiale e a 50 milioni di euro a livello europeo e il tasso di applicazione dell'imposta sarebbe stato del 3%.

La prima si poneva dunque su un orizzonte temporale più ampio, definendo le norme per la tassazione del reddito prodotto dalle società caratterizzate da una presenza digitale significativa, mentre la seconda prevedeva l'adozione di una soluzione temporanea nel breve termine relativa ad un sistema comune d'imposta sui ricavi derivanti dalla fornitura di servizi digitali: indubbiamente tale *web tax* era pensata come un'imposta diversa rispetto a quelle sui redditi e sul valore aggiunto. Il nostro Paese, con la legge di bilancio 2018, ha cominciato a configurare una modalità di tassazione capace di effettuare prelievi su questa fonte di ricchezza (Greggi 2018, 211 sgg.): non è qui opportuno approfondire ma è sufficiente evidenziare come questa tematica confermi le sfide fiscali ed extra-fiscali che interpellano il sistema di imposizione dei Paesi a economia avanzata di mercato, raccolti nell'ambiente europeo. Ma ora, anche a livello globale.

Infatti una delle novità più significative, frutto del mutamento di prospettiva a seguito del passaggio emergenziale della pandemia, è quella di un'accelerazione – a livello mondiale – in tema di tassazione dei servizi digitali. Già a marzo 2021 alcuni Stati europei avevano manifestato il loro impegno e la loro disponibilità a raggiungere una soluzione globale consensuale in materia di tassazione internazionale del digitale entro la metà del 2021 nel quadro dell'Ocse: riservandosi di procedere autonomamente nell'ipotesi di un mancato raggiungimento di tale soluzione globale. Nell'ottobre 2021 si è compiuto un ulteriore passo nella direzione già imboccata: Stati Uniti, Italia, Francia, Spagna, Regno Unito e Austria hanno raggiunto l'accordo relativo all'abolizione delle tasse sui servizi digitali: ciò consentirà di ritirare le digital tax nazionali dal 2023, quando entrerà in vigore il nuovo regime su cui è stato raggiunto l'accordo in sede Ocse.

7. Il graduale avvicinamento tra sistemi tributari nazionali ed europeo: la logica della solidarietà

Lo studio del fenomeno impositivo a livello europeo che si è fin qui condotto pare portare ad escludere che nella prospettiva di quell'ordinamento abbia una sua solidità e consistenza la nozione di «obbligazione tributaria», così come evolutasi ed affermatasi nel diritto costituzionale italiano. L'insieme dei principi e delle regole che si deducono dai Trattati e dal diritto derivato prevede sistemi di tassazione nazionali ai quali si richiede che non operino discriminazioni fiscali e che garantiscano la neutralità della propria imposizione rispetto al valore del mercato, e individua nell'armonizzazione lo strumento privilegiato per avvicinare i criteri di applicazione dei tributi[19], pur senza interferire con le scelte nazionali in merito

[19] Si tratta di una tesi sostenuta in particolare da Bizioli 2022.

alla finalità della tassazione e senza alcuna pretesa di pervenire all'uniformità delle legislazioni fiscali. La nozione di «obbligazione tributaria», in tale contesto, non può dirsi assente, ma piuttosto non direttamente rilevante: l'ordinamento europeo non nega né ignora il dovere tributario che le Costituzioni nazionali prevedono, ma non lo recepisce e in più pone dei limiti al suo adempimento, ritenendo che il suo esercizio non debba ledere alcuni principi cardine del mercato interno.

Da questo insieme di tratti così peculiari è emerso il carattere 'negativo' dell'armonizzazione fiscale che, pur essendosi compiuta soprattutto sul terreno dell'imposizione indiretta[20], pare complessivamente contraddistinguere il fenomeno tributario a livello europeo in tutte le sue manifestazioni: la dottrina è ampiamente allineata sul punto[21]. Tuttavia pare in corso di affermazione una lettura diversa del fenomeno fiscale, che si dimostra idonea a configurare in maniera innovativa l'obbligazione tributaria che è parsa finora quasi estranea alla cultura giuridica europea.

L'armonizzazione che sta compiendosi in tema di tributi ambientali, di utilizzo degli strumenti fiscali per favorire una maggiore occupazione, nonché – in forma ancora iniziale – le misure destinate ad applicarsi sulle rendite finanziarie denotano una valenza nuova dell'approccio europeo alla fiscalità, che non si avvicina al modello nazionale dell'imposizione, e tuttavia presenta una qualche misura di valenza solidaristica. Al contrario delle modalità impositive degli Stati, che assolvono primariamente funzioni redistributive, questa nuova fiscalità 'di scopo' non pare produrre risultati di riallocazione ma piuttosto indurre effetti solidaristici seguendo un differente percorso: vengono infatti individuati presupposti inediti della tassazione e perseguite finalità di natura sociale, di cui beneficia la comunità, ma che non prevedono meccanismi redistributivi.

La fiscalità ambientale è forse quella più significativa in relazione all'originalità dei presupposti dei tributi, che si presentano caratterizzati dalla relazione diretta fra il loro presupposto e l'unità fisica – che può essere l'emissione inquinante o la risorsa ambientale – che produce o è idonea a produrre un danno all'ambiente (Gallo, e Marchetti 1999, 120). Il presupposto impositivo è radicalmente nuovo e dà luogo ad una sorta di rivoluzione del concetto di «tributo», caratterizzato da due profili di originalità: anzitutto il bene ambiente non è più collocato all'esterno, bensì all'interno della fattispecie tributaria; e secondariamente l'accento non è tanto posto sulla tutela ambientale quanto piuttosto sul deterioramento dell'ambiente – il danno ambientale – determinato effettivamente o potenzialmente dall'unità fisica. Ciò è quanto è stato definito una vera e propria riforma in senso ambientale dell'intero sistema fiscale (Selicato 2004, 284)[22].

[20] Per un inquadramento dell'armonizzazione delle imposte indirette, si vedano Traversa, e Lotito Fedele 2022, 131 sgg.

[21] Principalmente si rinvia a Boria 2004, 49; e negli stessi termini in Boria 2010, l'intero capitolo XIX.

[22] De Maio (2008, 303) evidenzia come le tasse tradizionali abbiano ad oggetto i fattori del lavoro e del capitale, e al contrario la tassazione ambientale individui quale presupposto un fattore precedentemente ignorato, e lo colpisca inducendo comportamenti virtuosi di produttori e consumatori.

Ma altrettanto innovativo è il concetto della destinazione vincolata del gettito del tributo: una destinazione che può andare a finanziare spese relative proprio all'interesse rispetto al quale è stato individuato il presupposto. Tasse e imposte ambientali, oltre a distinguersi per il fatto di colpire entità fisiche suscettibili di alterare l'equilibrio ambientale, si caratterizzano così anche per la destinazione del loro gettito. Si soddisfa in tal modo un interesse dell'Unione europea che non si qualifica in termini di redistribuzione delle risorse economiche, ma come aspettativa a preservare intatto l'ambiente in quanto patrimonio comune: dunque si promuove comunque un valore di natura sociale, ma differente rispetto alla riallocazione tipica del principio di eguaglianza sostanziale.

Queste più recenti evoluzioni parrebbero riempire di nuovo contenuto la categoria del «tributo»[23] e indirizzarla verso finalità di natura solidaristica e sociale: e di conseguenza parrebbero avvicinare i due sistemi tributari, quello nazionale e quello europeo – che fino ad oggi più che un vero apparato tributario è apparso un «sistema di armonizzazione tributaria» – che, per quanto si è fin qui argomentato, sono stati avvertiti, dalla letteratura e dai destinatari dell'imposizione, come sistemi valoriali lontani se non contrapposti. Benché non si possa ancora sostenere che i due ordinamenti si muovano verso un'identica concezione di tributo, la nozione in via di evoluzione nello scenario europeo sembra idonea a svolgere un'azione complementare e capace di integrare l'apparato teorico del diritto interno. Come si è evidenziato, l'avvicinamento può compiersi ed avanzare nella misura in cui a fondamento dell'imposizione fiscale si radichi il principio della solidarietà, che giustifica la prestazione tributaria in termini di dovere[24], e legittima l'operazione di prelievo rispetto alla capacità contributiva.

Il sistema tributario che deriva da tale lento e graduale processo di avvicinamento è destinato allora a presentare una natura integrata (vd. Bizioli 2008, 142), nella quale convivono finalità distributive, di giustizia fiscale, di neutralità economica e di equità sociale. L'integrazione tra il livello nazionale, mosso dall'eguaglianza sostanziale, e il livello europeo, mosso dal principio di non discriminazione o dell'eguaglianza formale, può dunque intendersi come un fenomeno di completamento reciproco dei due ordinamenti tributari: e ciò, dal punto di vista del sistema giuridico europeo, significa l'assimilazione di una logica solidaristica[25], di cui le recenti proposte in tema di tassazione finanziaria sono una manifestazione eloquente.

[23] Si veda ancora Selicato 2004, 288, e l'ampia letteratura ivi richiamata, in merito alla possibilità di considerare molteplici attività legate a diseconomie esterne come sintomo di capacità economica dei soggetti.

[24] In questi termini comincia a esprimersi la dottrina, si veda Batistoni Ferrara 2004, 5 sgg.; Selicato 2004, 298 sgg.; Gallo 2001, 660 sgg.; e anche la giurisprudenza costituzionale, che con la sent. Corte cost. 21 maggio 2001, n. 156 sull'Irap ha dimostrato un'innovativa apertura anche verso fonti di ricchezza dei soggetti passivi diverse da quelle tradizionali.

[25] Selicato 2010, 557, evidenzia come le tradizioni solidaristico-redistributive degli ordinamenti nazionali siano state finora ampiamente ignorate. Gallo 2015, 33 auspica un federalismo fiscale europeo che sia pure un federalismo competitivo, ma possibilmente con forti profili di solidarismo.

Circa tale completamento, può essere significativo richiamare l'art. 4, TUE, secondo il quale «l'Unione rispetta l'uguaglianza degli Stati membri davanti ai Trattati e la loro identità nazionale insita nella loro struttura fondamentale, politica e costituzionale»: tale norma fa salve le scelte di valore espresse dalle Costituzioni nazionali[26] e tra queste pare possibile inserire anche quei valori solidaristici che fanno da sfondo all'impianto costituzionale in tema di imposizione fiscale. Il rispetto delle identità nazionali affiora laddove l'Unione addita agli Stati percorsi di utilizzo della leva fiscale che non operano effetti di riallocazione delle risorse, ma concorrono per altre vie a finalità di carattere sociale: l'impressione è che l'ordinamento europeo cominci a dimostrarsi permeabile al valore della solidarietà delle Costituzionali nazionali, che nel suo delinearsi nel diritto europeo non conduce a modelli identici a quelli degli Stati – tassazione su fonti di ricchezza tradizionali quali redditi, lavoro e capitali – ma individua attività nuove[27] rispetto alle quali introduce modalità di contribuzione destinate a finalità inedite[28], quali quelle di natura extra-fiscale o la promozione di comportamenti virtuosi.

Si può dunque osservare che se da un lato non pare assolutamente prevedibile che la fiscalità europea possa assumere i connotati e le caratteristiche della fiscalità interna, ed anzi si possa addirittura temere che la forza dell'obbligazione tributaria risulti indebolita per effetto di una concezione dei tributi come vincolo alla neutralità degli scambi, d'altro canto si ravvisano i segnali di una modalità nuova di intendere la funzione fiscale, che potrà nel futuro validamente integrare l'impostazione tradizionale del fenomeno impositivo nell'Unione.

8. La solidarietà sul versante della spesa: le politiche regionali

Si possono ora concludere le riflessioni rivolgendo l'attenzione al lato della spesa.

Il bilancio europeo è destinato a coprire le spese di funzionamento degli apparati europei, ma soprattutto ad alimentare quei fondi attraverso i quali si realizza la politica regionale comunitaria: può quindi ritenersi che l'Unione europea sia un soggetto con una propria politica di spesa.

A questo si può aggiungere che le risorse che l'Unione europea raccoglie, e che indirizza a finanziare programmi europei, sono molto spesso accompagnate da contestuali procedure di cofinanziamento a livello nazionale, che attestano

[26] Sul punto si rinvia a Cartabia 2005, 565.

[27] A parere di Giovannini 2012b, 177 sgg., il tributo sulle attività finanziarie costituirebbe un fattore di differenziazione e discriminazione qualitativa volto a trasferire la pressione tributaria dal lavoro e dall'impresa verso il capitale e verso quelle attività contraddistinte da pesanti esternalità negative. Gallo 2015, 32, propone ad esempio per il futuro sistema fiscale europeo un prelievo sulla trasmissione di dati informatici.

[28] A titolo di esempio in merito alla possibilità di istituire una tassa sulle transazioni finanziarie, l'economista Majocchi (2013), ha proposto che il gettito di questo tributo vada ad alimentare un Fondo Europeo per lo Sviluppo e l'Occupazione.

un meccanismo potenzialmente virtuoso: quello di un coinvolgimento di due livelli istituzionali – quello sovranazionale e quello nazionale – nella distribuzione di risorse ai territori.

La finalità di solidarietà e di omogeneizzazione è dunque realizzata per effetto di interventi finanziari – attraverso fondi a finalità strutturale – che vedono il coinvolgimento dell'Unione nell'erogazione delle risorse e il coinvolgimento di Stati e articolazioni territoriali nel loro utilizzo. Si tratta di un sistema di interventi di natura redistributiva: le disomogeneità riscontrabili nel processo di distribuzione delle risorse sul territorio degli Stati membri hanno costituito il presupposto di una precisa azione delle istituzioni comunitarie, da concretizzarsi attraverso un'attenuazione delle sperequazioni economiche e di sviluppo (sia consentito rinviare a Buzzacchi 2005, 217 sgg.).

Circa la dimensione 'sociale' della coesione, essa va intesa come intervento nei confronti dei soggetti 'deboli' e dunque come attenzione per le problematiche ed i ritardi di sviluppo non solo economici, bensì sociali: e dunque attenzione ed intervento laddove vi sia arretratezza di varie realtà sotto profili quali quello della formazione scolastica e professionale, della accessibilità a servizi quali quello sanitario e quelli sociali. Lo «sviluppo armonioso» postulato nel preambolo del TFUE coniuga insieme il corretto funzionamento delle «attività economiche» ed il «miglioramento del tenore e della qualità della vita» dell'art. 162 relativo al Fondo sociale europeo, ovvero obiettivi della sfera economica e di quella sociale, la cui combinazione è presupposto ormai riconosciuto dell'armoniosità, dell'equilibrio e della sostenibilità dello sviluppo.

La dimensione sociale comunitaria, intesa nella sua ampia accezione di eguale soddisfacimento di diritti, economici e sociali, è chiamata così a confrontarsi con le regole e con le logiche della concorrenza e del libero mercato, e richiede un bilanciamento di valori; ed in tal modo le ragioni dell'efficienza e dello sviluppo economico devono necessariamente coniugarsi con quelle della crescita armoniosa dei territori, comprensiva di tutti quegli aspetti che denotano una nozione ampia di sviluppo (i temi sono stati trattati nei saggi: Buzzacchi 2018b, 1 sgg., e Buzzacchi 2018a, 1 sgg.).

Pregi di questa azione dell'Unione europea sono dunque la valorizzazione delle iniziative che provengono dalle istanze locali e sociali, in una prospettiva di sussidiarietà, che è uno dei principi su cui l'ordinamento europeo si regge; nonché l'assegnazione di risorse in presenza di progetti che si dimostrino idonei a creare crescita di valore, tanto economico quanto sociale. La solidarietà che si manifesta da queste dinamiche si presenta indubbiamente assai differente da quella tipica degli ordinamenti nazionali, indirizzata a dare soddisfacimento a diritti costituzionali: la sua peculiarità è quella di operare a favore di processi di valorizzazione di singoli territori o di singoli contesti sociali, nei quali si investe per un maggior benessere e per il miglioramento dello sviluppo.

Si può effettuare qualche osservazione sulla programmazione europea conclusasi nel 2020 (Sumiraschi 2017, 53 sgg.; Centurelli 2017, 75 sgg.), perché essa ha presentato alcune peculiarità: indubbiamente è stato decisivo il ruolo che la politica di coesione ha svolto nel periodo della crisi economico-finanziaria,

che ha inciso sulle condizioni e sul contesto economico in cui l'azione pubblica di riequilibrio è stata impostata. Essa è stata calata in uno scenario perturbato, ed in risposta a questa situazione destabilizzata tanto la Commissione quanto i Paesi più colpiti hanno adottato misure di riprogrammazione, per incrementare il co-finanziamento dell'Unione europea e definire progetti idonei a fornire una risposta più rapida e mirata alle esigenze. I finanziamenti europei hanno così finito per avere una portata specificamente macroeconomica, mettendo a disposizione – in un passaggio di drastica riduzione dell'investimento pubblico – risorse per progetti d'investimento in molte aree dell'Unione europea. La politica di coesione ha fornito mezzi consistenti per gli investimenti pubblici nella maggior parte dei Paesi meno sviluppati: in Slovacchia, Ungheria, Bulgaria e Lituania il volume finanziario del Fesr, Fse e Fondo di coesione ha avuto una funzione rilevante nell'attutire l'impatto della crisi e nel frenare la caduta degli investimenti pubblici, perché settori vitali per la crescita futura, soprattutto nelle aree meno sviluppate d'Europa, hanno potuto essere sostenuti con continuità. Venendo meno un quadro macroeconomico equilibrato, la politica di coesione è stata spesso adattata a politica anticiclica – quale non dovrebbe essere, rappresentando invece un complesso di strumenti per affrontare problemi strutturali di medio periodo – insufficiente a controbilanciare il declino degli investimenti pubblici e incapace di garantire la necessaria flessibilità e tempestività all'intervento pubblico. Piegati a questi scopi, i fondi strutturali hanno dimostrato il pregio di non essere inflessibili, poiché la riprogrammazione delle risorse è possibile ed è stata largamente praticata negli ultimi anni per adattare i programmi operativi ai nuovi scenari. Tali considerazioni vengono effettuate per poter dare evidenza a quanto è avvenuto in Italia, dove al contrario si è rimasti fedeli alla logica della politica strutturale.

E del resto i documenti programmatici approvati dalle Regioni italiane – i POR – dal 2014 in avanti hanno mostrato una risposta abbastanza pronta e vivace alla politica europea di finanziamento, contrariamente a quanto era emerso nel ciclo di programmazione precedente: le Regioni hanno in gran parte formulato previsioni che hanno aperto spazi per molteplici soggetti, pubblici e privati, e per intercettare risorse europee e nazionali utili per avviare progetti conformi alle finalità proprie della programmazione comunitaria per l'Italia, poi sancite dall'Accordo dell'ottobre 2017 in attuazione dell'art. 14 del Regolamento Ue 1303/2013.

9. Le prospettive di un bilancio europeo condiviso

Ma poi una nuova e ben diversa crisi ha colpito l'Unione – e la comunità mondiale nella sua interezza – e ha determinato un radicale cambio di passo nelle politiche oggetto di queste riflessioni: l'emergenza pandemica ha condotto le istituzioni europee al varo di alcuni strumenti di assistenza finanziaria che nell'anno 2020 sono apparsi ormai irrinunciabili per sostenere i sistemi economici e sociali degli Stati membri in situazioni di difficoltà, generate dall'epidemia del virus Covid-19.

La programmazione per il nuovo ciclo finanziario 2021-2027 era già in corso[29] quando sono sorte esigenze di entità ben diversa, che hanno posto gli Stati di fronte a nuove scelte, con riferimento alla prospettiva di un bilancio condiviso. Come si è argomentato, già prima dell'emergenza sanitaria aveva acquistato evidenza la circostanza che la politica di coesione avesse svolto un ruolo di notevole rilevanza nel periodo della crisi economico-finanziaria. Ma a partire dal marzo 2020 lo straordinario sforzo dei Paesi dell'Unione per irrobustire i propri sistemi sanitari e la risposta alla pandemia in termini di prestazioni di cura, nonché l'impegno per sostenere contesti economici e sociali provati dal blocco delle attività produttive e dalla disoccupazione, hanno accelerato i tempi in vista del perseguimento di una prospettiva su cui si dibatteva da anni, e che la drammatica impellenza del contagio ha dimostrato ormai non più rinviabile. Con non poche difficoltà si è dunque messo in cantiere il varo di un intervento finanziario europeo dall'entità considerevole ma soprattutto – ed è ciò che più conta – da collegare a un sistema di garanzie fornite da un bilancio europeo di nuova concezione: ovvero un bilancio finalmente condiviso tra gli ordinamenti, capace di rispondere rispetto a volumi di risorse che i mercati presteranno agli Stati, e che questi ultimi restituiranno potendo contare sul livello sovranazionale come «prestatore di ultima istanza».

Così è avvenuto già dalla fine del 2020, quando hanno preso il via le prime emissioni di obbligazioni dello strumento SURE per preservare i posti di lavoro e proteggere i lavoratori. E poi ancora da metà del 2021 sono seguite altre emissioni: il 15 giugno la Commissione europea ha emesso i primi bond per raccogliere i fondi per il *Next Generation*, il dispositivo finanziario per sostenere i sistemi economici nazionali in affanno. Sono stati raccolti sul mercato 20 miliardi di euro tramite un'obbligazione decennale in scadenza il 4 luglio 2031. L'esecutivo europeo ha sottolineato con orgoglio come si sia trattato della più grande emissione di obbligazioni istituzionali in Europa, della più grande transazione istituzionale a tranche unica e del più grande importo raccolto. Da ottobre sono infine partite le emissioni di *green* bond: titoli con scadenza nel 2037 e destinati a raccogliere un importo di 12 miliardi di euro per il finanziamento di progetti di carattere ambientale.

Lo scenario di totale discontinuità rispetto al passato pare essere il coerente compimento del disegno di integrazione europea e l'avanzamento nella direzione di una crescente solidarietà: dalla quantificazione delle risorse e dagli obiettivi che si individueranno come meritevoli di finanziamento sarà possibile pronunciarsi – tra qualche anno – sull'effettiva portata del processo e sulla direzione che prenderà la vocazione 'solidaristica' dell'Unione. Ma già da ora non sembra esagerato affermare che la condivisione del bilancio rappresenta il traguardo – a lungo temuto dagli Stati e, pertanto, tenacemente ostacolato – che può aprire a

[29] La dottrina aveva già avviato la riflessione a riguardo: cfr. Simonato 2017, 1 sgg. Ma nuova letteratura ha accompagnato le misure straordinarie: si rinvia, tra i molti contributi, a Bartolucci 2021, 154 sgg. e Cipriani 2021, 5 sgg.; Colombini et al. 2021, pp. 358 sgg.

nuove manifestazioni della solidarietà sul piano finanziario, con l'auspicio che esso si colleghi ad altre ed ulteriori espressioni di solidarietà – in tema di diritti delle persone – che dalla prima non possono andare disgiunte.

Riferimenti bibliografici

Amatucci, F. 2005. "Agevolazioni fiscali ambientali, aiuti di Stato e incompatibilità comunitaria." *Rivista di diritto tributario internazionale* 1: 81-90.

Antonini, L. 1996. *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*. Milano: Giuffrè.

Bartolucci, L. 2021. "Le reazioni economico-finanziarie all'emergenza Covid-19 tra Roma, Bruxelles e Francoforte." *Rivista trimestrale di diritto dell'economia* 1: 154-219.

Basilavecchia, M. 2009. "L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione europea." *Rivista Diritto Tributario* 1: 361-400.

Batistoni Ferrara, F. 2004. "La capacità contributiva al giorno d'oggi." *Bollettino tributario d'informazioni* 1: 5-8.

Bizioli, G. 2005. "Imposizione e Costituzione europea." *Rivista Diritto Tributario* 3: 233-259.

Bizioli, G. 2008. *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*. Padova: Cedam.

Bizioli, G. 2022. "Un passo ulteriore verso un sistema federale: un tributo per l'Unione Europea." In *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell'U.E. tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea*, a cura di Campus, M., Dorigo S., Federico V., e N. Lazzerini: 81-95. Firenze: Firenze University Press.

Boria, P. 2004. *L'anti-sovrano*. Torino: Giappichelli.

Boria, P. 2010. *Diritto tributario europeo*. Milano: Giuffrè.

Burgio, M. 1978. "La politica fiscale della C.E.: bilancio e prospettive." *Diritto e pratica tributaria* 1: 1121-1155.

Buzzacchi, C. 2005. *Dalla coesione all'eguaglianza sostanziale. Il percorso comunitario*. Milano: Giuffrè.

Buzzacchi, C. 2008. "Aiuti di Stato in forma di incentivi ed esenzioni fiscali: il nuovo paradigma della politica ambientale europea." *Diritto dell'Economia* 2: 325-355.

Buzzacchi, C. 2011. *La solidarietà tributaria. Funzione fiscale e principi costituzionali*. Milano: Giuffrè.

Buzzacchi, C. 2015. "Politiche fiscali (diritto dell'Unione europea)." In *Digesto Discipline Pubblicistiche*, 293-318. Torino: Utet.

Buzzacchi, C. 2018a. "Coesione, welfare innovativo e risorse europee: la politica sociale della Regione Piemonte." *Diritti regionali. Rivista di diritto delle autonomie territoriali* 3: 2-26.

Buzzacchi, C. 2018b. "Vincoli europei di bilancio e politiche sociali delle Regioni." *Diritti regionali. Rivista di diritto delle autonomie territoriali* 1: 485-515.

Buzzacchi, C., e F. Pizzolato. 2008. "Doveri costituzionali." In *Digesto Discipline Pubblicistiche: Aggiornamento III*, 319-339. Torino: Utet.

Carinci, A. 2005. "La questione fiscale nella Costituzione europea, tra occasioni mancate e prospettive per il contribuente." *Rassegna tributaria* 2: 543-563.

Cartabia, M. 2005. ""Unità nella diversità": il rapporto tra la Costituzione europea e le costituzioni nazionali." *Diritto dell'Unione europea* 3: 583-611.

Centurelli, G. "L'attuazione della programmazione dei fondi strutturali 2014-2020: riflessioni, novità e prospettive." *Rivista giuridica del Mezzogiorno* 1: 75-86.

Cipollina, S. 2002a. "Profilo della de-tax." *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze* 2: 244-267.
Cipollina, S. 2002b. "Profilo della de-tax." *Società Italiana di Economia Pubblica-Working Papers* 128: 1-22.
Cipollina, S. 2009. "Osservazioni sulla fiscalità ambientale nella prospettiva del federalismo fiscale." *Rivista di diritto finanziario e della scienza delle finanze* 4: 567-593.
Cipriani, L. 2021. "Covid-19 e finanza Ue. Il "recovery fund" e le altre misure a confronto come piano di rinascita per l'Europa." *Rivista Trimestrale di Diritto dell'Economia* 1: 5-31.
Colombini, G., Pinto F., Manzetti V., e V. Brigante. 2021. "Bilancio pubblico, ambiente e amministrazione: equilibri difficili in emergenza nel diritto pubblico italiano." *Rivista AIC* 2: 358-378.
Cordeiro Guerra, R. 2006. "Politica fiscale della CE." In *Dizionario di diritto pubblico*, a cura di S. Cassese, 4329-4338. Milano: Giuffrè.
Deffaa, W. 2011. "New Impetus for EU Taxation Policy." *Intereconomics* 5: 287-296.
De Maio, G. 2008. "La "tassa che passa"... se tutela salute e occupazione." *Rivista di diritto tributario internazionale* 1/2: 289-320.
"The Financial Transaction Tax – Boon or Bane?." *Intereconomics* 2, 2012: 76-103.
Fregni, M. C. 2013. "Problemi e prospettive dell'Unione fiscale europea." *Rassegna tributaria* 5: 1061-1085.
Gallo, F. 2001. "Imposta Regionale sulle attività produttive (IRAP)." In *Enciclopedia del diritto: Aggiornamento V*, 657-686. Milano: Giuffrè.
Gallo, F. 2003. "Il ruolo dell'imposizione dal Trattato dell'Unione alla Costituzione europea." *Rassegna tributaria* 5: 1473-1492.
Gallo, F. 2013. "Mercati finanziari e fiscalità." *Rassegna tributaria* 1: 21-50.
Gallo, F. 2015. *Giustizia sociale e giustizia fiscale nell'Unione europea*. Napoli: Editoriale Scientifica.
Gallo, F. e F. Marchetti. 1999. "I presupposti della tassazione ambientale." *Rassegna tributaria* 1: 115-148.
Giovannini, A. 2012a. "Capacità contributiva e imposizione patrimoniale: discriminazione qualitativa e limite quantitativo." *Rassegna tributaria* 5: 1131-1150.
Giovannini, A. 2012b. "Imposta ordinaria sul patrimonio e imposta sulle transazioni finanziarie: un appunto." *Rassegna tributaria* 1: 169-182.
Greggi, M. 2018. "La web tax e le sue radici costituzionali." *Quaderni costituzionali* 1: 211-214.
Heinemann, H., Mohl P., e S. Osterloh. 2009. "Who's afraid of an EU tax and why? – revenue system preferences in the European Parliament." *The Review of International Organizations* 1: 73-99.
Heinrich, M. 2013. "Steuer(n) in die richtige Richtung? Betrachtungen zur Finanztransaktionssteuer." *Wirtschaftsdienst* 4: 238-242.
International Regulatory Strategy Group by London Economics. 2013. *The Impact of a Financial Transaction Tax on Corporate and Sovereign Debt*.
Lombardi, G. 1967. *Contributo allo studio dei doveri costituzionali*. Milano: Giuffrè.
Majocchi, A. 2013. *La priorità: il Fondo Europeo per lo Sviluppo e l'Occupazione*. Centro Studi sul Federalismo, 9 dicembre 2013.
Marchessou, P. 2010. "Le conseguenze fiscali del trattato di Lisbona." *Rassegna tributaria* 3: 595-602.
Melis, G. e A. Persiani. 2013. "Trattato di Lisbona e sistemi fiscali." *Diritto e pratica tributaria* 2: 1-267.

Molinaro, G. 2011. “L’Unione europea propone l’introduzione di un’imposta sulle transazioni finanziarie.” *Corriere tributario* 42: 3457-3462.

Pezzini, B. 2022. “Solidarietà e politiche sociali tra Costituzione e Unione europea.” In *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell’U.E. tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea*, a cura di Campus, M., Dorigo S., Federico V., e N. Lazzerini: 40-56. Firenze: Firenze University Press.

Romoli Venturi, G. 1982. “Imposte e tasse (Diritto comunitario).” In *Novissimo digesto italiano: Appendice III*, 1289-1306. Torino: Utet.

Sacchetto, C. 1995. “Politiche comunitarie, VII. Politica Fiscale.” In *Enciclopedia giuridica: Volume XXIII*, 1-6. Roma: Treccani.

Sacchetto, C. 2000. “L’evoluzione del diritto comunitario in materia tributaria.” Intervento al convegno *I Settanta anni di Diritto e pratica tributaria*, Genova, 2-3 luglio 1999.

Selicato, P. 2004. “La tassazione ambientale: nuovi indici di ricchezza, razionalità del prelievo e principi dell’ordinamento comunitario.” *Rivista di diritto tributario internazionale* 2/3: 257-304.

Selicato, P. 2005. “Imposizione fiscale e principio “chi inquina paga”.” *Rassegna tributaria* 4: 1157-1172.

Selicato, P. 2010. “Impresa europea e fisco: il nodo dell’integrazione.” *Rivista di diritto tributario internazionale* 1/3: 545-558.

Simonato, A. 2017. “Integrazione europea e autonomia regionale: profili giuridici della “governance” multilivello e politiche di coesione 2021/2027.” *Federalismi* 21: 1-27.

Stefani, G. 1999. “Finalità e limiti della tassazione ambientale.” *Bollettino tributario d’informazioni* 20: 1493-1499.

Sumiraschi, C. 2017. “La sfida della programmazione comunitaria: i Programmi Operativi 2014-2020 alla prova dell’attuazione.” *Rivista giuridica del Mezzogiorno* 1: 53-73.

Tanasie, A. e N. Marcu. 2012. “The New Perspectives On The Tobin Tax. Could It Provide Any Support For The Euro-Area?.” *Revista Tinerilor Economişti (The Young Economists Journal)* 18: 182-188.

Traversa, S., e S. Lotito Fedele, “La riforma delle risorse proprie e la possibile introduzione di un tributo europeo.” In *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell’U.E. tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea*, a cura di Campus, M., Dorigo S., Federico V., e N. Lazzerini: 118-142. Firenze: Firenze University Press.

Uppal, R. 2011. *A Short Note on the Tobin Tax: The Costs and Benefits of a Tax on Financial Transactions*. EDHEC-Risk Institute.

Verrigni, C. 2003. “La rilevanza del principio comunitario “chi inquina paga” nei tributi ambientali.” *Rassegna tributaria* 5: 1614-1657.

Villar Ezcurra, M. 2010. “Sviluppo sostenibile e fiscalità ambientale.” *Rivista di diritto tributario internazionale* 1: 344-358.

Un passo ulteriore verso un sistema federale: un tributo per l'Unione Europea*

Gianluigi Bizioli

Sommario: 1. Introduzione. 2. L'originalità dell'Unione Europea e la flessibilità del federalismo. 3. Le competenze in materia fiscale dell'Unione. Il potere di istituire tributi propri.

1. Introduzione

Il processo di integrazione europea è uno dei temi più controversi e più sfuggenti del discorso giuridico del dopoguerra[1]. Ciò è dovuto a numerosi fattori, in primo luogo storici e politici, ma anche alla difficoltà di abbandonare sicuri approdi teorici e, per altro verso, alla necessità di tempo per crearne o adottarne di nuovi alla mutata realtà politica. Una chiara evidenza di queste difficoltà emerge anche dall'oggetto da assumere quale elemento di studio. Si parla, in maniera sostanzialmente indifferente, di cessione (o limitazione) della sovranità statale a favore dell'UE, ma anche di rapporto fra ordinamenti, fino a giungere a evocare gli strumenti teorici del pluralismo giuridico[2].

Non è troppo complicato osservare – né è difficilmente smentibile – che buona parte di queste difficoltà sono dovute alla centralità (o, come si dirà, alla

* Una prima versione di questo contenuto è stata pubblicata in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze* 2021: 293-314.

[1] Il processo è stato suggestivamente definito quale «French Revolution of our time» perché «set the agenda for modern political thought by bringing people as the constitution-founding subject onto the historical stage, so now European supranational integration transnationalizes democracy and recasts the legitimacy conditions of political action» (Perju 2018, 49).

[2] Ho cercato di indagare questo tema, sempre nella prospettiva delle conseguenze prodotte sul fenomeno tributario, in (almeno) tre lavori: Bizioli 2008, in particolare nel Capitolo 1; Bizioli 2015; Bizioli, e Sacchetto 2016, 11.

Gianluigi Bizioli, University of Bergamo, Italy, gianluigi.bizioli@unibg.it, 0000-0003-4265-6887

Referee List (DOI: 10.36253/fup_referee_list)
FUP Best Practice in Scholarly Publishing (DOI 10.36253/fup_best_practice)

Gianluigi Bizioli, *Un passo ulteriore verso un sistema federale: un tributo per l'Unione Europea*, © Author(s), CC BY 4.0, DOI 10.36253/978-88-5518-591-2.06, in Mauro Campus, Stefano Dorigo, Veronica Federico, Nicole Lazzerini (edited by), *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell'UE tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea*, pp. 81-95, 2022, published by Firenze University Press, ISBN 978-88-5518-591-2, DOI 10.36253/978-88-5518-591-2

esclusività) che il concetto di sovranità ha assunto con la formazione degli Stati moderni[3]. Il processo storico che ha condotto all'affermazione dello Stato come forma monopolistica legittimata all'esercizio dell'autorità o, in termini politici, come istituzione che ha formalizzato l'esercizio della politica, ha consolidato l'idea dell'unicità e dell'esclusività del potere, non sorprendentemente denominata sovranità o, in termini più laici, in ragione della differente evoluzione storica, *Kompetenz-Kompetenz*. Accogliendo l'assolutezza di questa concettualizzazione, ogni altro luogo di esercizio di potere deve intendersi – politicamente e giuridicamente – come derivato dallo Stato e, in maniera brutale, privo di sovranità[4].

Applicata senza variazioni a un diverso processo politico, quello dell'integrazione europea, ma anche all'intensificazione delle relazioni inter-statali (o internazionali), l'idea di sovranità non poteva che condurre alla configurazione dell'Ue quale (tradizionale) organizzazione internazionale, la cui fonte di legittimazione giuridica delle competenze attribuite deriva esclusivamente dalla limitazione dei poteri dello Stato e, corrispondentemente, dal trasferimento del loro esercizio alle istituzioni sovranazionali[5].

Per altro verso, la negazione dell'utilità di un'accezione giuridica della sovranità, per quanto autorevolmente condotta nell'ambito della completa separazione fra politica, diritto e società, non era in grado di cogliere appieno gli elementi istituzionali alla base del processo di integrazione europea[6].

I tentativi di adattamento della idea di sovranità, nella misura in cui non si voglia o intenda trasfigurarla, portano inevitabilmente a due opposte rappresentazioni teoriche: per un verso, configurare l'integrazione europea come un processo derivato e legittimato dalla sovranità statale; per altro verso, all'opposto, considerare l'Unione Europea («Ue» o «Unione») quale luogo della legittimazione sovrana e che questa s'irradi sugli Stati membri.

[3] Senza alcuna pretesa euristica, è curioso notare che, solo la dottrina italiana, ha dedicato al concetto tre lavori negli ultimi due anni: Galli 2019; Mastroiacovo 2019 e Cannizzaro 2020.

[4] Queste conclusioni non richiedono il supporto di uno specifico apparato bibliografico. È sufficiente il riferimento a qualche scritto relativo al processo di integrazione europea: Pellet 1997, 229: «l'identité entre souveraineté et forme étatique est totale: toute entité souveraine est nécessairement un Etat et tout Etat est nécessairement souverain»; Loughlin 2003, 57: «Being "entirely inseparable from the state", sovereignty is a modern concept. Although the terminology of sovereignty was in use during the medieval period, the concept in a true sense did not then exist». La citazione riportata nel testo è tratta da Loyseau 1614: «la Souveraineté est due tout inseparable de l'Etat».

[5] Così, Pellet 1997, 204: «le droit international constitue l'ancrage et le fondement mêmes du droit communautaire», ma anche Hartley 1999: 179.

[6] Mi riferisco, naturalmente, alla prospettiva kelseniana, compiutamente elaborata nello scritto originariamente pubblicato nel 1920, *Das Problem der Souveränität un die Theorie des Völkerrechts,* nella misura in cui si ritiene che «l'ordine giuridico è tanto privo di risonanza esistenziale da rinviare logicamente a una dimensione universale, alla *civitas maxima* che non riconosce la sovranità degli Stati ma ne interpreta gli ordinamenti come specificazione di una medesima legge» (Galli 2019, 102-3). Pare complicato anche attribuire portata sovrana alla *Grundnorm* poiché, in essenza, si caratterizza quale mero presupposto logico del sistema giuridico.

Queste ricostruzioni del processo di integrazione europea fondate sul tradizionale concetto di sovranità statale soffrivano (e, tuttora, soffrono) di una sostanziale incapacità di descrivere adeguatamente il fenomeno. Per un verso, infatti, impiegano una nozione di sovranità che non si adatta alle organizzazioni plurali di Stato, e, in particolare, all'idea di federalismo[7], e, per altro verso, non era in grado di valorizzare i caratteri originali del sistema Ue, il suo funzionamento e i rapporti con gli Stati Membri.

La reazione delle dottrine giuridica e politica si è manifestata in due direzioni. Per un verso, si è snaturata l'idea di sovranità, nel senso di escluderne il carattere di esclusività e assolutezza (in questo senso, autorevolmente, Habermas 2012; Habermas 2015b e Habermas 2015a, 546) e, per altro verso, di nuovo, si è cercato di abbandonare l'idea stessa verso rappresentazioni (spesso non meglio definite) di pluralismo costituzionale (si veda Walker 2003, e le collettanee Weiler e Wind 2003 e Avbelj e Komárek 2012).

Tutto ciò premesso, questo complesso e ampio dibattito appare centrale, oltre a essere propedeutico, alla comprensione del rinnovato dibattito in merito alle competenze tributarie (o alla sovranità tributaria) dell'Ue e, in particolare, se l'Unione sia titolare di un potere di istituire tributi propri (ossia, tributi destinati al finanziamento delle spese pubbliche dell'Unione). Come è agevole intendere, questo tema non dipende esclusivamente dalla formale (o positiva) ripartizione delle competenze, ma anche dall'assetto costituzionale dell'Unione, il quale comprende anche la struttura organizzativa e i rapporti con gli Stati membri.

Questo contributo si propone l'obiettivo di indagare i presupposti e i limiti della potestà tributaria dell'Unione e, a tal fine, si affronterà, in primo luogo, la questione della (preferibile) qualificazione dell'Unione, avendo ben presente che si tratta di una questione preliminare e pregiudiziale rispetto a quella dei poteri tributari ma, altresì, che la trattazione avrà un carattere meramente funzionale all'obiettivo di questo scritto. In questa indagine, si evidenzieranno dapprima i caratteri fondamentali dell'Ue e, quindi, si cercherà di dare una sistemazione teorica di tali caratteri.

La seconda parte del contributo, diversamente, analizzerà i contenuti e i confini delle competenze fiscali dell'Unione per verificare la titolarità di un potere di introdurre tributi propri, avendo riguardo alla funzione regolatoria dell'Unione e a quella strumentale all'instaurazione e al funzionamento dell'Unione Economica e Monetaria (UEM).

2. L'originalità dell'Unione Europea e la flessibilità del federalismo

L'origine politica dell'Unione è racchiusa nella famosa Dichiarazione di Schuman del 9 maggio 1950 che, ponendo le basi della creazione della Comuni-

[7] Tanto che la dottrina costituzionalistica ha progressivamente abbandonato la biunivoca rappresentazione Stato-sovranità, Walker 2003, 18 e, comunque, ne dubitano la efficacia esplicativa nel caso della federazione: Friedrich 1968, 8: «[n]o sovereign can exist in a federal system; autonomy and sovereignty exclude each other in such a political oder» e Beaud 2009, 89: «[l]a federation ne peut être définie par la notion de souveraineté».

tà Economica del Carbone e dell'Acciaio (CECA) mirava a risolvere il secolare conflitto continentale fra Francia e Germania. Lo scopo di tale organizzazione non era limitato a creare condizioni per la pace e a rendere materialmente impossibile lo scoppio di un'altra guerra sul continente europeo, bensì era quello di costituire «il primo nucleo concreto di una Federazione europea indispensabile al mantenimento della pace» (fattore fortemente valorizzato da Baquero Cruz 2016, 357 sgg., e Avbelj 2011, 824-5). Questo elemento originario trova riconoscimento anche nel Preambolo del Trattato istitutivo della Comunità Economica Europea (CEE) ove le Parti contraenti, affermando solennemente che, «risoluti a rafforzare, mediante la costituzione di questo complesso di risorse, le difese della pace e della libertà e facendo appello agli altri popoli d'Europa, animati dallo stesso ideale, perché si associno allo stesso sforzo», hanno integrato nell'atto costitutivo l'obiettivo elaborato nella Dichiarazione di Schuman.

Tuttavia, l'idea fondamentale lungo la quale questa analisi si deve sviluppare è che l'Unione, già all'atto della sua istituzione quale CEE, sorge con caratteri del tutto originali o, in termini comparativi, con caratteri che segnano una discontinuità con le altre organizzazioni internazionali della medesima epoca[8]. Questi caratteri possono essere ridotti a quattro: una struttura istituzionale a cui è affidato il perseguimento dell'interesse sovranazionale, separata e distinta rispetto a quella degli Stati membri; un apparato giurisdizionale a cui è affidata in via esclusiva l'interpretazione del diritto della CEE, anche attraverso il meccanismo del rinvio pregiudiziale che instaura una cooperazione istituzionale con i giudici degli Stati membri; la diretta applicabilità dei Regolamenti che assegna rilevanza giuridica e partecipazione al processo di integrazione ai soggetti appartenenti agli Stati membri e la previsione di rigide procedure per la modifica dei trattati. Assumo che questi ultimi tre caratteri siano ben noti e, quindi, riproduco un breve commento di Pescatore in relazione al primo:

> La véritable signification de la règle de majorité, dans la conception originaire du traité CEE, était d'enlever aux Etats la possibilité de bloquer unilatéralement le processus de décision et d'exclure, par là, les marchandages bien connus auxquels peut donner lieu l'exploitation d'une telle situation de blocage (Pescatore 2005, 20).

Non solo, quindi, il Trattato CEE prevedeva istituzioni deputate esclusivamente alla realizzazione dell'interesse sovranazionale – Commissione, Assemblea e Corte di Giustizia –, ma anche procedure concepite per trasformare la somma degli interessi statali nell'interesse dell'Unione.

Il riconoscimento dell'originalità di questi caratteri condurrà la Corte di Giustizia a definire la Comunità quale

[8] Pierre Pescatore, teorico di una una delle prospettive più originali nella ricostruzione del fenomeno dell'integrazione europea, osservava che i trattati europei evidenziano «les débuts d'une transformation comparable à celle qu'a apportée, dans la vie de l'Etat, vers la fin du XVIII^e siècle, l'introduction de la doctrine dite de la "séparatoin des pouvoirs"». Pescatore 2005.

> ordinamento giuridico di nuovo genere nel campo del diritto internazionale, a favore del quale gli Stati hanno rinunziato, anche se in settori limitati, ai loro poteri sovrani, ordinamento che riconosce come soggetti, non soltanto gli Stati membri ma anche i loro cittadini[9].

La successiva sentenza *Costa v Enel* coglie un ulteriore e più pregnante elemento caratterizzante il processo europeo, quello dell'integrazione fra il diritto generato dal nuovo ordinamento e quello degli Stati membri[10].

È stato correttamente osservato che anche le Corti Supreme degli Stati membri hanno intrapreso un simile percorso riconoscendo, fin dall'origine del processo di integrazione europea, la natura speciale o autonoma (dell'ordine giuridico) dell'Unione (Avbelj 2011, 827).

Sebbene la questione abbia una rilevanza prevalentemente teorica per l'indagine condotta in questa sede, conformemente a queste linee ricostruttive i caratteri distintivi fondamentali dell'Unione sono presenti fin dall'origine e la loro emersione, non creazione, è opera dell'attività della Corte di Giustizia. Non è, quindi, condivisibile sino in fondo la tesi della trasformazione dell'Unione – questa è l'autorevole posizione di Weiler 1991, 2407 – attraverso la giurisprudenza della Corte, quanto, piuttosto, della progressiva concretizzazione (o presa di coscienza) dei tratti unici del fenomeno.

Se questa ricostruzione è convincente, la tesi che l'Unione è un'organizzazione derivata dagli Stati membri, nel senso che trae la propria legittimazione (democratica) dalle Costituzioni degli Stati membri, i quali continuano a rivestire il ruolo di «Herren of the Verträge»[11], appare difficilmente accettabile. Come la stessa reazione dell'Unione alla crisi economico-finanziaria del 2008/2009 dimostra, l'Unione è titolare e portatrice di un interesse (politico) separato rispetto a quello degli Stati membri e, a tal fine, è dotata delle istituzioni e degli strumenti giuridici per il perseguimento di tale interesse. Tale interesse e, conseguentemente, le istituzioni e gli strumenti normativi, non trovano legittimazione (democratica) nell'ordine giuridico degli Stati membri né, tantomeno, nella sovranità degli Stati membri, bensì direttamente nell'atto costitutivo dell'Unione e, in ultima istanza, nei cittadini europei. Non appare casuale che fin dal Trattato CEE il Preambolo faccia riferimento alla determinazione delle Parti contraenti «a porre le fondamenta di una unione sempre più stretta

[9] Corte giust. CE 5 febbraio 1963, C-26/62, *NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos*, in Racc. CE 1963, p. 23.

[10] Corte giust. CE 15 luglio 1964, C-6/64, *Flaminio Costa v. E.N.E.L.*, in Racc. CE, p. 1144, ove si precisa che l'ordinamento giuridico CEE «è integrato nell'ordinamento giuridico degli Stati membri all'entrata in vigore del Trattato».

[11] In questa prospettiva si muove il *Bundesverfassungsgericht* almeno a partire dalla famosa sentenza sulla ratifica del Trattato di Maastricht (Bundesverfassungsgericht, 12 ottobre 1993, 2 BvR 2134, 2159/92), ma anche quella relativa al Trattato di Lisbona (Bundesverfassungsgericht, 30 giugno 2009, 2 BvE 2/08), e, recentemente, nella sentenza *Weiss* relativa al programma di acquisto dei titoli di Stato da parte della Banca Centrale Europea (Bundesverfassungsgericht, 5 maggio 2020, 2 BvR 859/15).

fra i popoli europei», individuando, in questo modo, la legittimazione ultima dell'Unione non nelle Costituzioni nazionali o nelle sovranità nazionali, bensì nei popoli europei[12].

Ragionando in questi termini, il punto fermo nella ricostruzione dei rapporti fra Unione e Stati membri è quello del riconoscimento di un duplice centro originario di autorità, il quale può essere definito sovranità duale, se si intende prestare deferenza alla centenaria cultura politico-giuridica statale – come fa, per esempio, Habermas nei lavori citati *supra* – oppure, come a me pare preferibile, ricondurre alla teoria politico-giuridica del federalismo[13]. In questo senso, il federalismo non si deve, in primo luogo, confondere con la federazione quale entità collettiva assimilabile allo Stato, bensì trova rappresentazione in quelle organizzazioni politiche «that is marked by the combination of shared rule and self-rule» (Watts 1998, 120), il cui accordo (o patto) federale comprende un luogo politico – i singoli membri – che detta regole autonome e un luogo politico dotato del potere di introdurre regole vincolanti per tutti i membri. La coesistenza e il funzionamento dei due livelli di governo è assicurato da un accordo costituzionale il quale, in primo luogo, assicura l'equilibrata conservazione dei singoli membri e del loro interesse, delle istituzioni e dell'interesse comune, nonché provvede alla ripartizione delle competenze e delle funzioni fra i diversi livelli di governo[14].

Si può dunque concludere che, seguendo questo ragionamento, l'Unione è «a coherent legal and political order, but one that implies a dual rather than a

[12] Questa conclusione è condivisa da Avbelj 2011, 829: «[t]oday there is a supranational community in the European Union. It is composed of the citizens of the Member States, who have been recognized a complementary status of EU citizens», sebbene non si condivida che tale legittimazione fosse assente all'atto dell'istituzione della CEE.

[13] L'elaborazione del concetto di sovranità divisa è frutto del pragmatismo politico e giuridico della giurisprudenza e della dottrina statunitense. Nel noto caso *McCulloch v Maryland* (Supreme Court, 6 marzo 1819, 17 U.S. 316), la *Supreme Court*, all'unanimità, dichiarò che: «[i]n America, the powers of sovereignty are divided between the Government of the Union and those of the States. They are each sovereign with respect to the objects committed to it, and neither sovereign with respect to the objects committed to the other». Nello stesso senso, diffusamente, A. Hamilton, *The Federalist Papers*. Si veda, a titolo di esempio, il n. 42 sulla presunta assolutezza della sovranità degli Stati membri: «[t]his is not the only case in which the articles of Confederation have inconsiderately endeavored to accomplish impossibilities; to reconcile a partial sovereignty in the Union, with complete sovereignty in the States; to subvert a mathematical axiom, by taking away a part, and letting the whole remain».

[14] Questo riconoscimento è stato esplicitato dall'art. 4 del Trattato sull'Unione Europea (TUE): «2. L'Unione rispetta l'uguaglianza degli Stati membri davanti ai trattati e la loro identità nazionale insita nella loro struttura fondamentale, politica e costituzionale, compreso il sistema delle autonomie locali e regionali. Rispetta le funzioni essenziali dello Stato, in particolare le funzioni di salvaguardia dell'integrità territoriale, di mantenimento dell'ordine pubblico e di tutela della sicurezza nazionale. In particolare, la sicurezza nazionale resta di esclusiva competenza di ciascuno Stato membro. 3. In virtù del principio di leale cooperazione, l'Unione e gli Stati membri si rispettano e si assistono reciprocamente nell'adempimento dei compiti derivanti dai trattati».

unitary sourcing of authority and which accords no necessary priority to one site or level – state or European – over the other» (così, Walker 2016, 343)[15].

Questo assetto costituzionale conduce a precise conseguenze sul piano dei rapporti fra istituzioni e fonti giuridiche. Come ho già evidenziato in altre sedi (Bizioli 2015, 37 sgg.), tali rapporti devono essere ricostruiti in termini di integrazione giuridica, concetto attraverso il quale l'interesse dei singoli membri di una unione, in specifiche aree di competenza, è sostituito da un interesse comune, piuttosto che dalla (faticosa) attività di composizione della somma degli interessi dei singoli (tipico delle relazioni internazionali).

L'oggetto dell'integrazione sono sia le regole giuridiche sia le istituzioni. Con riferimento alla prima accezione, l'integrazione giuridica deve intendersi come il processo di unificazione di due o più ordini giuridici. Si tratta di un processo che provoca, costantemente, un continuo disordine e una tendenza verso un nuovo ordine giuridico integrato, prodotto dall'interazione e dal recepimento di principi e norme appartenenti a sistemi giuridici differenti. In aggiunta, si tratta di un processo 'multidirezionale': il diritto dell'Unione si integra nel diritto statale, ma anche quest'ultimo si integra in quello dell'Ue. Entrambi gli ordini giuridici sono, a loro volta, aperti al recepimento dei diritti e principi internazionali relativi alla protezione dei diritti dell'uomo. Il percorso discendente del diritto dell'Unione è ampiamente testimoniato dall'elaborazione dei caratteri della prevalenza e della efficacia diretta delle norme europee; per altro verso, il processo ascendente è stato riconosciuto dal giudice europeo in funzione di chiusura delle più evidenti lacune del suddetto ordinamento e quale reazione alla giurisprudenza degli anni '70 delle Corti costituzionali italiana e tedesca.

Nella seconda accezione, l'integrazione riguarda le istituzioni appartenenti a ordinamenti differenti, che collaborano alla realizzazione di una legalità comune. L'istituzione delle Comunità europee prima, e dell'Unione europea, poi, ha prodotto un apparato integrato finalizzato all'applicazione del diritto dell'Ue, sia con riguardo alla funzione giurisdizionale sia a quella amministrativa. La creazione più originale dell'ordinamento europeo è probabilmente la struttura giudiziale integrata Corte di Giustizia-giudici nazionali che coopera quotidianamente nell'interpretazione e applicazione del diritto europeo (così, in maniera pressoché testuale, Bizioli 2015, 41-2, a cui si devono aggiungere le fonti ivi citate).

In questi termini, dunque, il processo di integrazione europea può essere rappresentato, per dirla con un termine della scienza naturale, come osmosi fra le regole giuridiche e le istituzioni appartenenti ai diversi livelli di governo (oppure, per chi vi è affezionato, nell'accezione sopra elaborata, ai due ordini sovrani).

La conseguenza più rilevante è che non esistendo un ordine giuridico, né un'istituzione, deputati a risolvere eventuali conflitti fra i diversi livelli di go-

[15] Per una simile impostazione teorica, Nicolaidis e Howse 2002; Schütze 2015, Capitolo 2; Schütze 2017; Baquero Cruz 2008, 418 sgg.; Avbelj 2011, 828: «[t]he European Union has thus incrementally emerged with its own autonomous supranational legal order, while preserving the national legal orders too. The integration has fulfilled the legal criterion of a union – the existence of plurality of legal orders».

verno, il metodo predeterminato è quello del dialogo (o della cooperazione) fra gli attori istituzionali coinvolti.

3. Le competenze in materia fiscale dell'Unione. Il potere di istituire tributi propri

La funzione che il tributo svolge nell'Unione è differente rispetto a quella svolta negli Stati membri. Mentre in questi ultimi l'imposizione tributaria svolge la tradizionale funzione fiscale, ovverosia far partecipare i consociati al riparto delle spese pubbliche, il sistema UE assegna al tributo una prevalente funzione regolatoria (o strumentale) del Mercato Interno (e, più in generale, dello spazio di libertà, sicurezza e giustizia senza frontiere interne solennemente previsto dall'art. 2, par. 2, TUE). La funzione fiscale del tributo è, nell'ordine giuridico UE, meramente residuale e affidata integralmente al sistema dei dazi doganali della tariffa doganale comune (art. 31 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea «TFUE»).

Nell'idea originaria dei Padri Fondatori, quindi, l'imposizione tributaria avrebbe dovuto essere uno strumento di neutralità volto a realizzare un assetto economico privo di discriminazioni basate sulla nazionalità di merci, persone, servizi e capitali e non falsato dalle agevolazioni fiscali concesse a qualche impresa a scapito delle altre. Con la sola eccezione dei dazi doganali e della relativa Unione doganale, la natura e il ruolo dell'imposizione tributaria nel sistema UE trovano una perfetta sintesi nell'espressione «armonizzazione fiscale»[16], positiva o negativa. Nell'accezione positiva, tale competenza è finalizzata alla modifica (o alla creazione) di una data norma o disciplina normativa tributaria in conformità a un modello comune[17], mentre in quella negativa quale limite imposto sistemi tributari statali per garantire il rispetto del generale principio di non discriminazione e il divieto di aiuti di Stato. Tuttavia, il profilo essenziale dell'armonizzazione, ravvicinamento, coordinamento e altri similari (così, Sacchetto 2009, 1) è quello di consentire il funzionamento del mercato interno e di evitare distorsioni economiche alla circolazione dei fattori produttivi.

Il paradigma dominante, seppure non esclusivo, a cui è informata l'imposizione tributaria nei trattati è quello della neutralità economica, non nei termini tradizionalmente utilizzati dalla scienza economica, bensì quale eliminazione degli ostacoli fiscali e delle distorsioni fiscali all'interno del mercato interno. Non vi è dubbio che i trattati esprimano una precisa scelta ideologica a favore dell'economia di mercato quale strumento di creazione della ricchezza e della qualificazione del tributo in termini di barriera a tale risultato – come avevo già evidenziato in Bizioli 2008, 137 sgg. – ma è altrettanto indubbio che tale natura è riferibile esclusivamente a quella competenza che ha quale oggetto l'armonizzazione fiscale. Detto in termini differenti, «l'armonizzazione fiscale non perse-

[16] Il tema è stato ampiamente approfondito dalla dottrina italiana, europea e internazionale. Uno dei contributi ancora oggi indispensabili per comprendere l'argomento è quello di Sacchetto 2009.

[17] Similmente, da ultimo, Comelli 2018, 1401, il quale tuttavia distingue fra i concetti di armonizzazione e di ravvicinamento.

gue finalità di giustizia tributaria, intesa nel senso di riparto solidale delle spese pubbliche in funzione distributiva e redistributiva» (Bizioli 2008, 139) perché tale obiettivo è consapevolmente assegnato alla competenza degli Stati membri, coerentemente al principio di sussidiarietà che privilegia le tradizioni sociali, economiche e costituzionali proprie di ciascuna realtà statale.

Una prima conclusione, dunque, è che la costituzione e il funzionamento del Mercato Interno ha condotto a un riparto della competenza tributaria, secondo i caratteri *supra* definiti al paragrafo 2, di natura differente: la potestà tributaria degli Stati membri persegue (primariamente) finalità fiscali e, in via sussidiaria, finalità extrafiscali (lo condivide Buzzacchi 2022), essenzialmente redistributive, in ragione differente a seconda delle tradizioni statali, mentre l'armonizzazione fiscale di cui è titolare l'Unione mira a regolare i diversi sistemi tributari statali al fine di realizzare la neutralità all'interno del mercato interno. Il risultato è l'integrazione istituzionale e normativa che si evidenzia in maniera del tutto peculiare attraverso la compenetrazione del principio di non discriminazione in base alla nazionalità nei principi statali di eguaglianza tributaria (per una esemplificazione dei risultati, cfr. Bizioli e Sacchetto 2016, 19 sgg.).

Rispetto a questa rappresentazione, che è riferibile, in sostanza, alla fase fondativa dell'Unione, solo in un momento temporale successivo si è affermato il secondo pilastro dell'azione sovranazionale che coincide con l'istituzione di «un'unione economica e monetaria la cui moneta è l'euro» (art. 3, par. 4, Tue). Quest'ultima Unione (UEM) è composta di due politiche (art. 119, Tfue). Quella monetaria si comprende la moneta unica – Euro – e «una politica monetaria e una politica del cambio uniche che abbiano l'obiettivo principale di mantenere la stabilità dei prezzi e, fatto salvo questo obiettivo, di sostenere le politiche economiche generali nell'Unione conformemente al principio di un'economia di mercato aperta e in libera concorrenza» (art. 119, par. 2, Tfue). Poiché questa politica esprime un interesse esclusivamente sovranazionale, nel senso descritto *supra* al paragrafo 2, la competenza è coerentemente radicata presso le istituzioni dell'Unione e, più precisamente, attribuita alla Banca Centrale Europea (BCE) e al Sistema europea di banche centrali (SEBC) (art. 127, Tfue).

La politica economica consiste nel coordinamento delle politiche economiche degli Stati membri, nel Mercato Interno e nella definizione di obiettivi comuni compatibili con un'economia di mercato aperta e in libera concorrenza (art. 119, par. 1, Tfue). In questo senso, l'art. 120 prevede una stretta connessione fra la politica economica degli Stati membri e gli obiettivi dell'Unione.

Questa politica è difficile da classificare nell'ambito del modello delle competenze attribuite disegnato dall'art. 5, Tue perché, pur essendo assegnata al livello sovranazionale e, sostanzialmente, al Consiglio, è fondata (anche) sopra strumenti normativi atipici, che non ricadono fra quelli propri della potestà legislativa dell'Unione[18].

[18] Lo Schiavo 2017, 91, rileva che il Capo 1 del Titolo VIII del Tfue «its uneasily with the general structure of EU competences (exclusive, shared or supporting) and suggests that European economic governance is not strictly speaking an EU competence».

L'architettura dell'UEM, solo superficialmente delineata, evidenzia tre elementi d'interesse ai fini della presente analisi. In primo luogo, l'attività di coordinamento delle politiche economiche degli Stati membri ha natura largamente regolamentare, al pari della più specifica attività di armonizzazione fiscale. Naturalmente, mentre quest'ultima ha una incidenza diretta sui sistemi tributari statali, il coordinamento delle politiche economiche si rivela solo mediatamente, nella misura in cui gli obiettivi fissati a livello sovranazionale richiedano modifiche ai sistemi tributari.

In secondo luogo, l'UEM si caratterizza, in maniera manifesta, per l'asimmetria sul piano dell'attribuzione delle competenze e su quello delle procedure. Mentre la politica monetaria, sia riguardo all'Eurozona sia agli Stati membri che non hanno aderito all'Euro, è saldamente assegnata a organi o istituzioni dell'Unione ed è governata secondo atti e decisioni formalizzate a livello UE, il coordinamento della politica economica non solo è oggetto di una limitata formalizzazione da parte dei trattati, ma, soprattutto, mostra stringenti vincoli contenutistici. Questa rappresentazione richiede due precisazioni. Per un verso, alla modesta regolazione da parte dei trattati, è succeduto un profluvio di misure relative soprattutto al coordinamento delle scelte di finanza pubblica statale, non esclusivamente di fonte UE, quale reazione alla crisi finanziaria ed economica del 2007/2008 (una delle migliori analisi critiche di tali interventi si trova in Hinarejos 2013, 1627 sgg.). In sintesi, tale azione di coordinamento normativo e istituzionale si è mossa all'interno della cornice fissata dai trattati e, in particolare, irrigidendo ulteriormente i vincoli sovranazionali alla finanza pubblica degli Stati membri. Per altro verso, sottraendo al potere dell'Unione il potere di concessione di credito agli Stati membri da parte della BCE o da altre Banche Centrali (art. 123, TFUE) e quello di assunzione da parte dell'Unione del debito pubblico o altri impegni riferibili agli Stati membri, i trattati escludono radicalmente ogni ruolo di stabilizzazione dell'economia da parte dell'Unione, imponendo agli Stati membri di risolvere autonomamente gli shock asimmetrici che si abbattono sull'UE (di nuovo, per un'analisi più approfondita si rinvia a Hinarejos 2013, 1622 sgg., e alla relativa bibliografia).

Quest'ultima considerazione apre la strada al terzo elemento d'interesse. Se le regole UEM appaiono adeguate per gli Stati membri che non hanno aderito all'Euro, poiché questi ultimi, seppur nell'ambito di una politica monetaria coordinata, continuano a mantenere il controllo della quantità di moneta in circolazione, le medesime regole sono largamente insufficienti per il governo dell'Eurozona (questa posizione è condivisa da Fontana 2022, la quale parla al proposito di un '*compromesso istituzionale*'). L'introduzione dell'Euro ha prodotto uno spostamento del monopolio della politica monetaria a livello sovranazionale senza, tuttavia, dotare l'Unione dei poteri relativi alla stabilizzazione dell'economia e alla redistribuzione delle risorse economiche (secondo la tradizionale classificazione elaborata da Musgrave 1959). Questa asimmetria rivela un profondo squilibrio nel modello di governo dell'equilibrio eco-

nomico dell'Eurozona che si riflette sulla sostenibilità stessa dell'Euro e che non è conforme alle regole del federalismo (fiscale)[19].

Da ultimo, sul piano delle regole dettate dai trattati e sempre con la marginale eccezione dei dazi doganali, la spesa pubblica dell'Unione è finanziata da risorse trasferite dalla finanza pubblica degli Stati membri. Nonostante l'art. 311, TFUE solennemente preveda che l'Unione si doti «dei mezzi necessari per conseguire i suoi obiettivi e per portare a compimento le sue politiche» (primo comma) e che «[i]l bilancio, fatte salve le altre entrate, è finanziato integralmente tramite risorse proprie» (secondo comma), le finanze pubbliche dell'Unione sono formate da trasferimenti determinati avendo quale parametro una base normalizzata dell'Imposta sul Valore Aggiunto (Iva) e il Prodotto Interno Lordo (PIL) degli Stati membri. Questo modello risente, in maniera evidente, di quelli utilizzati in sede internazionale, i quali poggiano sui presupposti della derivazione e dell'asimmetria. Del primo si è già detto, mentre il secondo segna una frattura fra la competenza e le procedure dal lato delle entrate e di quello delle spese. La competenza in materia di risorse proprie è ripartita fra l'Unione e gli Stati membri, poiché questi ultimi sono tenuti ad approvare la decisione assunta dall'Unione «conformemente alle rispettive norme costituzionali», mentre la procedura è quella propria degli accordi internazionali (art. 311, co. 3, TFUE). Per altro verso, la decisione relativa alle spese pubbliche coinvolge, in maniera più o meno rilevante, il Parlamento europeo e la competenza è esclusivamente attribuita all'Unione[20].

Sebbene non sia l'oggetto principale di questo contributo, l'attuale sistema della finanza pubblica dell'Unione presenta almeno tre difetti:

- la complessità del sistema, che lo rende poco trasparente;
- la derivazione delle risorse dalla finanza pubblica statale non consente la partecipazione dei consociati dell'Unione al finanziamento della spesa pubblica;
- la dimensione quantitativa del bilancio dell'Unione – circa l'un per cento della somma dei PIL statali – è insufficiente in considerazione del livello di integrazione dell'Unione.

La sintetica ricostruzione proposta offre numerosi spunti di riflessione per la ricerca di una potestà tributaria dell'Unione.

[19] La prova di questa conclusione, oltre all'enorme quantità di dottrina sul punto, è racchiusa nel ruolo assunto dalla BCE a partire dal 2012 attraverso il programma di acquisto indiretto dei titoli di Stato dei Paesi più esposti alla crisi finanziaria ed economica. Il riferimento è al *Securities Market Programme* (SMP) ma, soprattutto, all'*Asset Purchase Programme* (APP), tuttora in essere.

[20] Più precisamente, il Q*uadro finanziario pluriennale* – stabilito per un periodo di cinque anni – è deliberato dal Consiglio all'unanimità «previa approvazione del Parlamento europeo, che si pronuncia a maggioranza dei membri che lo compongono» (art. 312, parr. 1 e 2). Allo stesso modo, l'approvazione del Bilancio annuale segue una procedura speciale a norma della quale il progetto elaborato prima dalla Commissione e, quindi, dal Consiglio, può subire gli emendamenti proposti dal Parlamento europeo (art. 314, TFUE).

In primo luogo, l'attuale assetto degli obiettivi (o delle politiche) dell'Unione, come delineato dall'art. 3, TUE, e l'analisi funzionale dell'imposizione tributaria nel sistema UE impongono una distinzione della posizione degli Stati membri dell'Eurozona rispetto agli altri. Per questi ultimi, la dimensione quantitativa delle risorse appare adeguata rispetto agli obiettivi, mentre la modalità di reperimento delle risorse necessita di una riforma lungo i pilastri delineati *supra* e, in particolare, consentendo la partecipazione diretta dei consociati al finanziamento della spesa pubblica dell'Unione. Ciò rafforzerebbe ulteriormente la legittimazione democratica dell'Unione e sarebbe un'ulteriore conferma della tesi, esposta al paragrafo 2, di un'autonoma sovranità UE.

La questione è molto più complessa per gli Stati membri dell'Eurozona perché la crisi economica del 2007/2008 e l'attuale crisi economica prodotta dal COVID19 hanno evidenziato, conformemente ai paradigmi propri del federalismo (fiscale), che l'Unione deve necessariamente assumere una funzione di stabilizzazione dell'economia e di redistribuzione delle risorse fra gli Stati membri. In questo caso, diversamente da quanto osservato *supra*, non solo la dimensione qualitativa del bilancio richiede una modifica dell'attuale sistema di finanziamento della spesa pubblica dell'Unione, ma anche quella quantitativa, per consentire di realizzare adeguatamente le funzioni citate.

In questa direzione, è naturale ritenere che queste funzioni debbano essere finanziare prioritariamente attraverso uno o più tributi stabiliti direttamente dall'Unione. Come si è già rilevato *supra*, l'attuale assetto dei trattati non prevede espressamente una potestà impositiva per l'Unione, stante la funzione prevalentemente regolativa assunta dall'imposizione tributaria nel processo di integrazione europea. Tuttavia, tale potestà può essere dedotta da disposizioni specifiche, quali per esempio, l'art. 192, par. 2, lett. a), TFUE, il quale consente di introdurre disposizioni fiscali in materia ambientale, ovvero attraverso previsioni generali a contenuto funzionale. Il riferimento è, in particolare, all'art. 311, par. 1, TFUE, a mente del quale «[l]'Unione si dota dei mezzi necessari per conseguire i suoi obiettivi e per portare a compimento le sue politiche», ma anche la disposizione residuale dettata dall'art. 352, par. 1, che consente di adottare le «azioni necessarie» per realizzare uno degli obiettivi dei trattati senza che siano stati conferiti poteri specifici (la tesi dell'invocabilità, a fondamento dell'introduzione di un tribute proprio dell'Unione, dell'art. 311 TFUE è condivisa da Canè 2022, 170).

A sostegno di questa conclusione si possono portare due argomenti. Per un verso, l'evoluzione del processo di integrazione europea è connotata da una marcata natura funzionalistica e, come si è dimostrato *supra*, l'attuale UEM e il sistema delle risorse dell'Unione sono largamente inadeguati rispetto agli obiettivi per cui sono stati originariamente pensati. Per altro verso, la finanza pubblica e, più specificamente, l'imposizione tributaria non costituiscono *ex se* una competenza, bensì uno strumento per raggiungere determinati obiettivi o per l'esecuzione di specifiche politiche previste dai trattati.

Un primo passo in questa direzione è quello segnato dalla proposta della Commissione europea per il nuovo progetto di bilancio pluriennale (*Il Bilancio*

dell'UE come motore del piano per la ripresa economica, COM(2020) 442 final, 27 maggio 2020) il quale, accanto a un significativo incremento quantitativo e a misure di finanziamento del bilancio attraverso la raccolta di denaro sul mercato, prevede specificamente «nuove risorse» finalizzate a contrastare i cambiamenti climatici e a promuovere l'equità fiscale, ma anche a consentire la ripresa economica degli Stati membri più colpiti dalla crisi economica scatenata dal COVID19. Alcune di queste risorse sono specificamente legate a uno scopo, individuato nella preservazione dell'ambiente, ma il progetto della Commissione prevede anche «una risorsa propria basata sulle operazioni delle imprese», diretta a colpire quelle «imprese che traggono enormi benefici dal mercato unico dell'UE e che sono destinate a sopravvivere alla crisi, anche grazie al sostegno diretto e indiretto dell'UE e nazionale», nonché «un'imposta sul digitale applicata a società con un fatturato superiore a 750 milioni di EUR» (*Il Bilancio dell'UE come motore del piano per la ripresa economica*, COM[2020], p. 16).

La conclusione che emerge da questa ricostruzione è che, nonostante i trattati non prevedano uno specifico potere impositivo a favore dell'Unione, tale competenza è deducibile dal sistema delle risorse proprie e, in particolare, dal suo collegamento funzionale con gli obiettivi e le politiche dell'Unione. Le risorse proprie tributarie dovrebbero essere impiegate nel finanziamento dell'UEM, per dotare l'Unione di strumenti efficienti per contrastare gli shock asimmetrici che colpiscono l'Eurozona.

Questo risultato non appare in contrasto con l'attuale assetto istituzionale dell'Unione perché, come si è dimostrato *supra*, quest'ultima gode, nella teoria che ritengo preferibile, di una legittimazione autonoma da parte dei cittadini dell'Unione. L'adozione di un tributo proprio, quindi, consentirebbe di adeguare l'attuale struttura dell'Unione ai principi fondamentali del federalismo (fiscale).

Riferimenti bibliografici

Avbelj, M. 2011. "Theory of European Union." *European Law Review* 6: 818-836.

Avbelj, M., e J. Komárek. 2012. *Constitutional Pluralism in the European Union and Beyond*. Oxford e Portland: Hart Publishing.

Baquero Cruz, J. 2008. "The Legacy of the Maastricht-Urteil and the Pluralist Movement." *European Law Journal* 4: 389-422.

Baquero Cruz, J. 2016. "Another Look at Constitutional Pluralism in the European Union." *European Law Journal* 3: 356-354.

Beaud, O. 2009. *Theorie de la Fédération*. Parigi: PUF.

Bizioli, G. 2008. *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*. Padova: CEDAM.

Bizioli, G. 2015. "L'integrazione giuridica delle norme tributarie interne, internazionali ed europee." *Studi Tributari Europei* 1: 32-52.

Bizioli, G., e C. Sacchetto. 2016. "European Constitutional Integration: The Case of Direct Taxation." In *Comparative Fiscal Federalism*, a cura di R. S. Avi-Yonah, e M. Lang. 11-26. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International.

Buzzacchi, C. 2022. "La solidarietà finanziaria nel contesto dell'Unione europea." In *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell'U.E. tra responsabilità fiscale,*

solidarietà e nuova cittadinanza europea, a cura di Campus, M., Dorigo S., Federico V., e N. Lazzerini: 57-80. Firenze: Firenze University Press.
Canè, D. "Profili di un'imposta propria dell'Unione europea." In *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell'U.E. tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea*, a cura di Campus, M., Dorigo S., Federico V., e N. Lazzerini: 164-186. Firenze: Firenze University Press.
Cannizzaro, E. 2020. *La sovranità oltre lo Stato*. Bologna: Il Mulino.
Comelli, A. 2018. "L'armonizzazione (e il ravvicinamento) fiscale tra lo "spazio unico europeo dell'IVA", la Direttiva del Consiglio "contro le pratiche di elusione fiscale" e l'abuso del diritto." *Diritto e Pratica Tributaria* 4: 1397-1436.
Fontana, O. "Tra solidarietà europea e responsabilità nazionali: la tutela dei beni pubblici europei". In *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell'U.E. tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea*, a cura di Campus, M., Dorigo S., Federico V., e N. Lazzerini: 144-162. Firenze: Firenze University Press.
Friedrich, C. J. 1968. *Trends of Federalism in Theory and Practice*. New York: Praeger.
Galli, C. 2019. *Sovranità*. Bologna: Il Mulino.
Habermas, J. 2012. *The Crisis of the European Union: A Response*. Cambridge: Polity.
Habermas, J. 2015a. "Democracy in Europe: Why Development of the EU into a Transnational Democracy is Necessary and How it is Possible." *European Law Journal* 4: 546-557
Habermas, J. 2015b. *The Lure of Technocracy*. Cambridge: Polity.
Hartley, T. 1999. *Constitutional Problems of the European Union*. Oxford: Hart Publishing.
Hinarejos, A. 2013. "Fiscal Federalism in the European Union: Evolution and Future Choices for EMU." *Common Market Law Review* 6: 1621-1642.
Lo Schiavo, G. 2017. *The Role of Financial Stability in EU Law and Policy*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International.
Loughlin, M. 2003. "Ten Tenets of Sovereignty." In *Sovereignty in transition*, a cura di N. Walker: 55-86. Oxford e Portland: Hart Publishing.
Loyseau, C. 1614. *Traicté des Seigneuries*. II. 4. Parigi.
Mastroiacovo, V., a cura di. 2019. *Le sovranità nell'era della post globalizzazione*. Pisa: Pacini Giuridica.
Musgrave, R. A. 1959. *The Theory of Public Finance: A Study in Public Economy*. New York: McGraw-Hill.
Nicolaidis, K. e R. Howse, a cura di. 2002. *The Federal Vision*. Oxford: OUP.
Pellet, A. 1997. "Les fondements juridiques internationaux du droit communautaire." In *Collected Courses of the Academy of European Law: Volume V*, Book 2, a cura di Academy of European Law 193-271. The Hague.
Perju, V. 2018. "Double Sovereignty in Europe? A Critique of Habermas's Defense of Nation-State." *Texas International Law Journal* 1: 49-75.
Pescatore, P. 2005 (1972). *Le droit de l'integration. Emergence d'un phénomène nouveau dans les relations internationales selon l'expérience des Communautés Européennes*. Bruxelles: Bruylant.
Sacchetto, C. 2009. "Armonizzazione e coordinamento nella Unione Europea: Aggiornamento." *Enciclopedia Giuridica*: 1-13. Roma: Treccani.
Schütze, R. 2015. *European Constitutional Law*. Cambridge: CUP.
Schütze, R. 2017. *From International to Federal Market. The Changing Structure of European Law*. Oxford: OUP.
Walker, N. 2003. "Late Sovereignty in the European Union." In *Sovereignty in transition*, a cura di N. Walker. 3-32. Oxford: Hart Publishing.

Walker, N. 2016. "Constitutional Pluralism Revisited." *European Law Journal* 3: 333-355.
Watts, R. 1998. "Federalism, Federal Political Systems and Federations." *Annual Review of Political Science* 1: 117-137.
Weiler, J. H. H. 1991. "The Transformation of Europe." *Yale Law Journal* 8: 2403-2483.
Weiler, J. H. H., e M. Wind. 2003. *European Constitutionalism Beyond the State*. Cambridge: CUP.

Una fiscalità europea per uno sviluppo equo e sostenibile

Alberto Majocchi

1. La riforma del finanziamento del bilancio europeo

La drammatica emergenza sanitaria che ha colpito l'Europa ha rimesso sul tavolo del dibattito politico il tema di una riforma in profondità del sistema di finanziamento del bilancio europeo, per sostenere le spese necessarie per far fronte ai nuovi compiti che, in misura sempre maggiore, dovrebbero essere assegnati all'Unione. Il l*ockdown* con cui si è affrontato il controllo del contagio ha determinato una forte caduta della produzione e del reddito, che il Fondo Monetario Internazionale quantifica per l'Italia nella misura del 9%. Ma la recessione colpisce tutti i paesi dell'Unione, seppure con modalità differenziate. E la decisione di avviare un *Recovery Plan* finanziato anche con emissione di debito richiede che questa venga garantita dal bilancio europeo con risorse proprie di dimensioni adeguate. Il dibattito che ne consegue riguarda dunque sia la natura di queste nuove risorse, sia i nuovi compiti che devono essere assegnati al bilancio europeo. E riguarda altresì le modalità con cui deve essere definita la distribuzione delle risorse fra i diversi livelli di governo.

In effetti, il dibattito sul bilancio non è legato soltanto all'emergenza sanitaria. Oggi l'Europa deve confrontarsi con le gravose questioni della sicurezza, a seguito del disimpegno progressivo degli Stati Uniti rispetto alla protezione garantita in passato per la difesa dell'Europa; delle molteplici situazioni conflittuali in paesi confinanti o comunque rientranti in un'area di interesse per l'Unione – soprattutto nel Mediterraneo e in Medio Oriente –; della lotta al terrorismo e del controllo

Alberto Majocchi, University of Pavia, Italy, alberto.majocchi@unipv.it, 0000-0002-4312-2361

Referee List (DOI: 10.36253/fup_referee_list)
FUP Best Practice in Scholarly Publishing (DOI 10.36253/fup_best_practice)

Alberto Majocchi, *Una fiscalità europea per uno sviluppo equo e sostenibile*, © Author(s), CC BY 4.0, DOI 10.36253/978-88-5518-591-2.07, in Mauro Campus, Stefano Dorigo, Veronica Federico, Nicole Lazzerini (edited by), *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell'UE tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea*, pp. 97-115, 2022, published by Firenze University Press, ISBN 978-88-5518-591-2, DOI 10.36253/978-88-5518-591-2

dei flussi migratori; di ridurre le emissioni di CO_2 per limitare il riscaldamento globale e avviare l'Europa verso un modello di sviluppo sostenibile. Ma si tratta altresì della necessità di promuovere la competitività dell'economia europea in un mondo globalizzato e di garantire la stabilità sociale a fronte delle rapidissime trasformazioni sul mercato del lavoro originate dalla rivoluzione tecnologica.

A fronte di questi accresciuti – in prospettiva – impegni di spesa, le istituzioni europee e i governi degli Stati membri si stanno rendendo conto, con sempre maggiore chiarezza, dei limiti quantitativi eccessivamente stringenti (circa l'1% del Pil europeo) imposti alle dimensioni del bilancio, ma anche dell'inadeguatezza della struttura di finanziamento ereditata dal passato, che si dimostra non più in grado di far fronte con efficienza ed equità alle nuove esigenze e di adeguarsi ai cambiamenti strutturali del sistema economico che si sono manifestati negli anni più recenti.

L'urgenza di procedere a una riforma in profondità delle dimensioni e delle modalità di finanziamento del bilancio europeo appare altresì rafforzata da due fattori di cambiamento di portata mondiale: la globalizzazione e la rivoluzione tecnologica. La globalizzazione rende molto difficile tassare i redditi di capitale, estremamente mobili, mentre l'elusione fiscale aggressiva delle grandi imprese multinazionali, in particolare del *web*, e la concorrenza fiscale dannosa tra i vari sistemi tributari nazionali stanno contribuendo a trasferire la base imponibile di queste imprese nelle aree dove la tassazione risulta meno onerosa. In conseguenza, per mantenere livelli invariati di spesa pubblica, deve crescere in misura significativa la pressione fiscale sui redditi da lavoro, in particolare da lavoro dipendente, con una crescita delle diseguaglianze che può portare ad effetti sociali dirompenti.

Parallelamente, la rivoluzione tecnologica favorisce la sostituzione di macchine a lavoro. L'impiego di lavoro nel settore industriale diminuisce costantemente e soltanto la forza lavoro altamente specializzata riesce a trovare occupazione sia nel settore industriale sia, e soprattutto, nel settore dei nuovi servizi, la cui quota sul Pil è destinata ad aumentare progressivamente. Il gettito dell'imposta sui redditi, garantito largamente dalla ritenuta alla fonte sui redditi da lavoro dipendente, tende a ridursi, e questa riduzione viene compensata con molta difficoltà da un accresciuto prelievo sui redditi di impresa, sul lavoro autonomo e sul settore dei servizi.

2. Bilancio europeo e Quadro Finanziario Pluriennale

Il punto di partenza della nostra riflessione è nella constatazione che il quadro di riferimento per realizzare la riforma del bilancio in Europa è necessariamente legato a un modello di federalismo fiscale[1]. La competenza europea in materia fiscale non può essere esclusiva, bensì concorrente con la competenza dei livelli inferiori di governo, nazionale, regionale e locale. Oggi, un'autonomia

[1] Si tratta di una posizione condivisa anche dalla dottrina tributaria. Si veda, in questo volume, Bizioli 2022, partic. par. 3.

fiscale a livello europeo non è garantita in quanto è pur vero che il Trattato sul funzionamento dell'Unione europea prevede all'articolo 311 che «*L'Unione si dota dei mezzi necessari per conseguire i suoi obiettivi e per portare a compimento le sue politiche. Il bilancio, fatte salve le altre entrate, è finanziato integralmente tramite risorse proprie*». Ma, successivamente, lo stesso articolo 311 definisce una procedura per la creazione di risorse proprie che di fatto attribuisce l'ultima parola agli Stati membri ed esclude un ruolo del Parlamento europeo. Infatti, al terzo comma, afferma: «*Il Consiglio, deliberando secondo una procedura legislativa speciale, all'unanimità e previa consultazione del Parlamento europeo, adotta una decisione che stabilisce le disposizioni relative al sistema delle risorse proprie dell'Unione. In tale contesto è possibile istituire nuove categorie di risorse proprie o sopprimere una categoria esistente. Tale decisione entra in vigore solo previa approvazione degli Stati membri conformemente alle rispettive norme costituzionali*».

Le dimensioni del bilancio sono attualmente stabilite all'interno del Quadro Finanziario Pluriennale con una procedura che prevede una decisione all'unanimità (che può essere modificata nel senso che il Consiglio può decidere all'unanimità di prendere una decisione a maggioranza qualificata), ma attribuisce un potere al Parlamento europeo che decide a maggioranza. In effetti l'articolo 312 stabilisce: «*1. Il quadro finanziario pluriennale mira ad assicurare l'ordinato andamento delle spese dell'Unione entro i limiti delle sue risorse proprie. È stabilito per un periodo di almeno cinque anni. Il bilancio annuale dell'Unione è stabilito nel rispetto del quadro finanziario pluriennale. 2. Il Consiglio, deliberando secondo una procedura legislativa speciale, adotta un regolamento che fissa il quadro finanziario pluriennale. Delibera all'unanimità previa approvazione del Parlamento europeo, che si pronuncia a maggioranza dei membri che lo compongono. Il Consiglio europeo può adottare all'unanimità una decisione che consente al Consiglio di deliberare a maggioranza qualificata quando adotta il regolamento di cui al primo comma*».

Oggi il bilancio ha dimensioni limitate – intorno all'1% del Pil europeo – e le c.d. risorse proprie sono rappresentate unicamente dalle risorse proprie tradizionali, provenienti da dazi doganali e prelievi sullo zucchero; da risorse proprie basate sull'Iva: derivanti da un'aliquota uniforme dello 0,3% applicata alla base dell'imposta sul valore aggiunto di ciascuno Stato membro, con la base imponibile Iva livellata al 50% del reddito nazionale lordo (RNL) di ciascun paese; risorse proprie basate sull'RNL, provenienti da un'aliquota uniforme applicata al reddito nazionale lordo degli Stati membri; tale aliquota è adattata ogni anno al fine di ottenere un pareggio tra entrate e spese. Quest'ultima è definita una risorsa propria, ma in realtà è del tutto equiparabile a contributi nazionali, introdotti per garantire che ogni paese contribuisca al bilancio europeo in misura proporzionale rispetto al proprio reddito.

3. Il modello di federalismo fiscale

Nel contesto europeo, per valutare le prospettive del federalismo fiscale occorre rilevare innanzitutto che in questi anni in Europa si è di fronte a due trasformazioni istituzionali che si stanno manifestando contestualmente: da un

lato, una devoluzione di competenze verso l'alto, dagli Stati all'Europa e, al contempo, un trasferimento di competenze verso il basso, dagli Stati agli enti territoriali[2]. Nel dibattito politico corrente, generalmente non si tiene conto di questa contestualità, e i due problemi vengono studiati separatamente. In particolare, mentre è oggetto di attenta considerazione il crescente decentramento di funzioni dell'operatore pubblico verso il basso, non si tiene invece conto sufficientemente dei nuovi vincoli e delle nuove opportunità che l'appartenenza all'Unione europea impone a tutti i livelli inferiori di governo.

In effetti, il rafforzamento del processo di decentramento di funzioni da parte del governo centrale verso gli enti territoriali è un fenomeno diffuso pressoché in tutti gli Stati dell'Unione europea: nuove competenze vengono attribuite ai livelli infra-statuali e, parallelamente, sia pure in modo differenziato a seconda delle diverse esperienze nazionali, vengono trasferite le risorse necessarie per far fronte alle esigenze di spesa. Per quanto riguarda l'esperienza europea, essa presenta elementi originali significativi che tendono a differenziarla rispetto al modello tradizionale di federalismo fiscale.

Secondo il modello Musgrave-Oates (Musgrave 1959; Oates 1972) vi sono solide ragioni di natura economica per giustificare una struttura federale dello Stato, che non è ottimale soltanto per i benefici che offre da un punto di vista politico – garantendo anche una maggiore democrazia attraverso la creazione di un sistema pluralistico e, quindi, concorrenziale, con un meccanismo di *checks and balances* –, ma anche da un punto di vista economico, in quanto realizza le indicazioni di Wheare (1963, 10) secondo cui «*by the federal principle I mean the method of dividing powers so that the general and regional governments are each, within a sphere, coordinated and independent*».

Un modello economico di natura federale realizza questa visione istituzionale di Wheare garantendo un coordinamento efficiente, e quindi l'unità, sul terreno della politica di stabilizzazione e di redistribuzione, e l'indipendenza dei diversi livelli di governo, e quindi la diversità, nella politica allocativa, dato che in questo settore, per massimizzare il benessere della collettività, è necessario garantire una diversificazione territoriale nella produzione di beni e di servizi pubblici.

4. Caratteri del modello europeo di distribuzione delle funzioni

Questo schema teorico risulta contraddetto dalla distribuzione attuale delle funzioni nell'ambito dell'Unione europea in almeno due aspetti:

- la politica di redistribuzione interpersonale è, e presumibilmente sarà almeno nel futuro prevedibile, assegnata a livello decentrato, e non all'Unione. In letteratura, a partire dal celebre saggio di Pauly (1973) sulla redistribu-

[2] Si veda, al riguardo, Fontana 2022, la quale osserva che «in Europa è in corso una trasformazione istituzionale di devoluzione di poteri verso l'alto dai governi degli stati membri all'Ue, sulla base di un modello di federalismo fiscale che presenta alcuni tratti dello schema teorico tradizionale, ma con caratteristiche distintive proprie dell'esperienza europea».

zione come bene pubblico locale, si trovano giustificazioni teoriche per questa scelta, che appare in Europa determinata anche dalle forti differenze che permangono a livello nazionale nelle funzioni di preferenza relative al livello ottimo di perequazione;

- ma anche la politica di stabilizzazione è prevalentemente assegnata al livello nazionale. È vero che la gestione della politica monetaria è ormai trasferita al livello europeo, ma il Trattato di Maastricht attribuisce alla Banca centrale europea soltanto il compito di garantire la stabilità nel livello dei prezzi, mentre, per quanto riguarda la politica di stabilizzazione, si limita a prevedere che essa venga perseguita attraverso il coordinamento delle politiche nazionali[3].

Per quanto riguarda la funzione allocativa, il ruolo del bilancio dell'Unione europea è estremamente limitato, in quanto il suo ammontare si aggira attualmente intorno all'1% del Pil europeo. La produzione di beni e servizi pubblici rimane concentrata prevalentemente a livello nazionale, anche se oggi appare distribuita, sia pure con forte differenze all'interno dell'Unione, anche fra i diversi livelli inferiori di governo.

In definitiva, dato che la funzione allocativa è largamente attribuita al livello nazionale, il modello di federalismo fiscale che sembra emergere all'interno dell'Unione europea appare più decentrato rispetto al modello teorico che deriva dalle analisi di Musgrave e di Oates. L'Europa che nasce avrà necessariamente una struttura federale. Il problema è che oggi questa struttura federale – capace di garantire al contempo l'efficienza e il massimo di decentralizzazione possibile delle funzioni economiche dell'operatore pubblico – ancora non esiste, e notevoli problemi possono emergere durante questa fase di transizione, in particolare rispetto all'efficacia della politica di stabilizzazione, in quanto i governi nazionali sono disposti a produrre il bene pubblico stabilizzazione in misura inferiore a quella ritenuta ottimale dal punto di vista europeo, dato che gli effetti di una politica anticiclica portata avanti a livello nazionale tendono a manifestarsi anche nel territorio degli altri paesi che fanno parte dell'Unione.

5. La prevalenza in Europa della politica monetaria

In occasione della crisi finanziaria, che ha preso avvio negli Stati Uniti con il fallimento di Lehman Brothers il 15 settembre 2008, i governi europei, preso atto dell'impossibilità di attivare politiche fiscali espansionistiche, data la forte apertura che caratterizza i mercati nazionali e le rigidità imposte dal Patto di Stabilità e Crescita, rafforzate dal *Fiscal Compact*, hanno affidato la politica di stabilizzazione nell'ambito dell'Unione, e in particolare nell'area euro, alla Banca Centrale Europea, che ha agito con rapidità e decisione con l'avvio del *Quantitative Easing*.

[3] «Gli Stati membri considerano le loro politiche economiche una questione di interesse comune e le coordinano nell'ambito del Consiglio» (articolo 121, Trattato sul funzionamento dell'Unione europea).

Questo spostamento di enfasi dalla politica fiscale alla politica monetaria è legato anche a fattori strutturali, e non soltanto congiunturali in quanto, in un mercato che è fortemente aperto agli scambi come quello europeo, una parte considerevoli degli effetti espansivi della crescita della domanda si manifestano all'esterno attraverso un aumento delle importazioni, con un conseguente abbassamento dei valori del moltiplicatore. Nell'Europa di oggi, questo limite appare particolarmente rilevante dopo l'avvenuto completamento del mercato interno e il rafforzamento del processo di globalizzazione.

Considerate la difficoltà di agire attraverso misure di politica fiscale, anche per i vincoli imposti dalle regole europee sulle dimensioni dei disavanzi, il sostegno della domanda anche in occasione della crisi generata dall'emergenza sanitaria legata al Coronavirus è stato in primo luogo affidato alla Banca Centrale. In questa prospettiva, tenendo conto altresì dei cambiamenti tecnologici che hanno reso più fragile il legame fra crescita della domanda e aumento dell'occupazione, il ruolo della politica fiscale appare profondamente modificato, e deve essere finalizzato prioritariamente al sostegno degli investimenti e alla produzione di beni pubblici che non sono garantiti dal mercato[4].

Per questo insieme di motivi il *Green Deal*, illustrato al Parlamento europeo dal Presidente della Commissione Ursula von der Leyen[5], e formulato più dettagliatamente in una Comunicazione della Commissione dell'11 dicembre 2019 (*The European Green Deal*, COM[2019] 640), può rappresentare una svolta nella gestione della politica di stabilizzazione e sviluppo al livello dell'Unione, in quanto prevede una politica di investimenti e di produzione di beni pubblici destinata ad accompagnare la politica monetaria, garantendo non soltanto la crescita del sistema produttivo, ma anche una redistribuzione del reddito a favore delle classi meno abbienti attraverso riduzioni fiscali, accompagnate dalla produzione di beni pubblici che consentano di garantire una qualità della vita più elevata per tutti, e non soltanto per le classi più agiate.

6. La redistribuzione del reddito

Per quanto riguarda la redistribuzione interpersonale dei redditi, essa è assai estesa all'interno degli Stati membri, ma è ancora ridotta a livello europeo, anche se qualche significativa innovazione in questo settore sembra emergere a seguito della pandemia del Coronavirus. All'Unione fanno capo invece, in misura ancora limitata, ma comunque significativa, politiche di perequazione territoriale, la cui giustificazione di fondo, oltre a motivi di equità, risiede anche

[4] Il tema è ancora una volta approfondito da Fontana 2022 la quale osserva che «sebbene la definizione di bene pubblico europeo sia soggetto a una certa fluidità, in quanto essa evolve nel tempo a seconda delle priorità di policy dell'Ue, nel contesto attuale queste priorità rispondono a chiare situazioni di emergenza, che richiedono risposte collettive, se non addirittura globali, in primis la sfida ambientale».

[5] U. von der Leyen, *A Union that strives for more. My Agenda for Europe. Political Guidelines for the Next European Commission 2019-2024*, European Parliament, 16.7.2019.

nel fatto che, a causa dei differenti livelli di reddito pro-capite, la capacità fiscale varia da paese a paese, con la conseguenza che, al fine di fornire lo stesso livello di servizi, i governi delle aree meno sviluppate sono costretti a imporre aliquote più elevate, favorendo lo spostamento di fattori produttivi dovuto a motivi fiscali e provocando così una distribuzione inefficiente delle risorse.

Queste politiche perequative fra le diverse aree sono influenzate dall'obiettivo di promuovere una più forte solidarietà fra i paesi membri dell'Unione. Si mira infatti a garantire che anche le aree più povere possano godere di certi standard minimi di servizi pubblici, in modo da offrire almeno tendenzialmente uguali opportunità a tutti coloro che vivono sul territorio dell'Unione. Attualmente, in Europa, si manifesta quindi una distinzione rilevante fra redistribuzione territoriale e redistribuzione personale del reddito. Mentre il livello europeo deve intervenire nella redistribuzione territoriale, in modo tale da garantire attraverso trasferimenti perequativi che tutte le aree dell'Unione offrano tendenzialmente uguali opportunità e che i servizi di base siano forniti in modo il più possibile uniforme su tutto il territorio (anche se ancora molta strada resta da percorrere per garantire standard minimi perequati di sanità, istruzione e altri servizi pubblici essenziali), gli Stati membri dell'Unione e le comunità territoriali mantengono tuttora una maggiore responsabilità nella gestione della politica sociale e nella redistribuzione personale del reddito, sulla base delle preferenze che caratterizzano ciascuna comunità.

In realtà, da un punto di vista politico, sembra esserci soltanto uno spazio limitato, nell'immediato, per un rafforzamento dei processi redistributivi interpersonali all'interno dell'Unione. Se si risale alle sue origini, la politica di redistribuzione interpersonale del reddito non si avvia come una politica pubblica, ma viene gestita dai privati e si fonda sul sentimento di solidarietà, che è più forte a livello locale, dove si manifestano relazioni *face to face*, mentre tende a diminuire man mano che aumentano le dimensioni territoriali. È evidentemente più facile che esista un sentimento di solidarietà dove vi sono relazioni personali, in quanto la solidarietà nasce dal fatto che vi è un'interdipendenza nelle funzioni di utilità e si manifestano effetti esterni positivi se si riduce la povertà. Se si affida ai livelli superiori di governo la funzione di redistribuzione, l'entità della politica redistributiva tende a diminuire proprio perché diventa più difficile far valere un effettivo sentimento di solidarietà.

Nel periodo più recente, e anche in occasione delle difficoltà emerse durante l'emergenza sanitaria, si è manifestato un rafforzamento delle manifestazioni di solidarietà a livello locale, attraverso l'impegno di singoli individui o di organizzazioni di volontariato. Si è in questo caso ritornati, in un certo senso, alle origini della politica perequativa, senza tuttavia perdere l'efficacia che si è realizzata a livello nazionale con la creazione dei grandi sistemi di sicurezza sociale che caratterizzano il modello europeo. Se la redistribuzione interpersonale rimane largamente affidata ai livelli inferiori di governo, che sono tra l'altro quelli che già se ne occupano in misura prevalente, appare tuttavia necessario promuovere in prospettiva, a livello europeo, la definizione di standard comuni che limitino le diseguaglianze nella distribuzione del reddito negli Stati membri in misura

compatibile con gli obiettivi del modello sociale europeo, e garantendo così il rispetto delle prescrizioni dell'Articolo 3 del Trattato sull'Unione europea[6].

7. Il meccanismo di decisione sulla distribuzione delle risorse

Data la diversità di funzioni che sono attribuite ai diversi livelli di governo, il problema centrale di un sistema di federalismo fiscale è il meccanismo decisionale che può essere utilizzato per definire un'equa ripartizione delle risorse. Se la ripartizione non avviene con meccanismi tali da garantire non soltanto un'effettiva indipendenza finanziaria dei livelli inferiori di governo, ma anche una loro reale partecipazione alle decisioni che concernono la distribuzione delle risorse, il governo centrale tenderà naturalmente ad assumere un ruolo prevaricante, come è già avvenuto negli Stati federali, e in particolare negli Stati Uniti. Il contrario avviene se il finanziamento del livello centrale viene deciso dai livelli inferiori, che posseggono un diritto di veto sulla distribuzione delle risorse, come nel caso dell'Unione europea.

D'altra parte, la ripartizione non può avvenire né sulla base della qualità delle imposte – riservandone alcune specificamente a ciascun livello di governo –, in quanto non si può garantire che l'evoluzione del gettito di queste imposte sia adeguato per far fronte agli obiettivi che si vogliono conseguire; né sulla base di limiti quantitativi precostituiti, ossia con vincoli che impedirebbero di far corrispondere la politica economica alle necessità dell'evoluzione della situazione congiunturale. Per avere un effettivo sistema di federalismo fiscale, la decisione sulla ripartizione delle risorse fra i diversi livelli di governo deve rappresentare l'elemento centrale di un piano in cui vengano rese coerenti le scelte fondamentali che riguardano la vita dell'insieme dei cittadini; e a questa decisione devono concorrere necessariamente sia la rappresentanza del livello superiore che quella dei livelli inferiori di governo.

È vero, infatti, che il principio federale si fonda, secondo la classica definizione di Wheare, su «*il metodo di dividere i poteri in modo tale che i governi generale e regionali siano, ciascuno nella sua sfera, coordinati e indipendenti*». Si può quindi considerare effettivo un sistema di federalismo fiscale soltanto nella misura in cui vi è indipendenza, anche in materia fiscale, da parte di tutti i livelli di governo. Ma se la fiscalità di un livello inferiore viene decisa unilateralmente dal livello superiore, secondo il modello di Wheare, «*questo non è federalismo, è decentramento*». Il problema si pone comunque anche negli Stati autenticamente federali, dove è riconosciuta l'autonomia fiscale degli Stati membri. In materia fiscale le competenze sono strutturalmente concorrenti, in quanto il prelievo a qualsiasi livello di governo grava comunque sullo stesso contribuente, e un maggior prelievo da parte dello Stato centrale o del sistema delle autonomie regionali o locali, dato il livello di pressione fiscale considerato sostenibile in un determi-

[6] «L'Unione combatte l'esclusione sociale e le discriminazioni e promuove la giustizia e la protezione sociale» (art. 3, Trattato sull'Unione Europea).

nato contesto sociale, lascia disponibile una minore quantità di risorse per gli altri livelli di governo. Occorre quindi individuare una procedura che consenta una soluzione concordata fra il governo centrale e l'insieme dei governi locali. Soltanto in questo modo viene garantita l'indipendenza e nello stesso tempo la coordinazione, soddisfacendo i criteri fissati da Wheare.

Nei sistemi federali i governi regionali non solo hanno un ruolo riconosciuto costituzionalmente, ma le realtà regionali hanno rilievo costituzionale anche nei meccanismi di democrazia rappresentativa. Il sistema tedesco è sotto questo profilo il più incisivo. In Germania, la seconda Camera, il Bundesrat, è formata da rappresentanti dei governi dei Länder e ha competenza, ossia diritto di iniziativa e di veto, su tutte le materie che hanno rilievo per i Länder, e in particolare sul regime fiscale e sulle imposte. Si realizza così una stretta integrazione a livello decisionale fra Governo federale e Länder, che produce risultati positivi sia sotto il profilo dell'allocazione territoriale delle risorse, sia in funzione della stabilizzazione congiunturale e dello sviluppo.

In realtà, un sistema funzionale di finanza multilivello richiede una partecipazione di pieno diritto di tutti i livelli alle decisioni che li concernono. Se il punto essenziale è stabilire chi possiede il potere di dire l'ultima parola, in particolare sulle decisioni in materia di ripartizione delle risorse fiscali, l'unica soluzione equilibrata consiste nell'identificazione di una sede istituzionale effettiva di co-decisione. In caso contrario, se l'ultima parola spetta allo Stato il sistema tende all'accentramento, come avviene in Italia; se spetta al livello decentrato, il governo centrale è prigioniero delle decisioni assunte dagli Stati membri, come avviene nel sistema di finanziamento dell'Unione europea. Per affrontare adeguatamente il problema di una corretta ripartizione delle risorse fiscali un presupposto indispensabile, sia a livello nazionale che a livello europeo, è costituito da una riforma istituzionale che preveda a tutti i livelli l'istituzione di una seconda Camera rappresentativa dei livelli inferiori di governo.

Anche a livello europeo, questa struttura istituzionale consentirebbe di risolvere in modo ottimale il problema del meccanismo decisionale da utilizzare per distribuire le risorse fiscali fra i diversi livelli di governo. Uscendo dalla pratica umiliante e inefficace della contrattazione permanente, la definizione di nuove risorse a livello europeo e, in conseguenza, la ripartizione delle risorse fra il livello europeo e i livelli nazionali, verrà approvata all'inizio di ogni legislatura da entrambi i rami dell'autorità legislativa, il Consiglio e il Parlamento europeo, ma con un voto a maggioranza, mentre oggi l'Articolo 311 del Tfue prevede una decisione all'unanimità e la ratifica da parte di tutti i Parlamenti nazionali. Si verrebbe così a configurare un'istanza federale, per sua natura dialettica, in quanto rappresenta nello stesso tempo gli interessi della collettività e delle sue parti, garantendo al contempo, secondo le indicazioni di Wheare, l'indipendenza e il coordinamento. Al contempo, verrebbe superata un'insufficienza strutturale del modello di federalismo fiscale, fondato sul presupposto dell'autonomia impositiva di ogni livello di autogoverno. Nella realtà, l'applicazione di questo modello ha dato luogo a una competizione fra fisco centrale e fisco dei livelli inferiori che, di fronte al limite invalicabile costituito dalla capacità contributiva

dei cittadini, può raggiungere un punto di equilibrio soltanto con la subordinazione del livello più debole al livello più forte.

8. Le entrate di un carbon pricing

Dopo l'esplosione della crisi pandemica si è inevitabilmente riavviata una discussione su un possibile aumento delle risorse proprie destinate a finanziare il bilancio dell'Unione (Majocchi 2018). Le dimensioni del bilancio dovranno necessariamente crescere se l'Unione vorrà far fronte ai suoi nuovi, e diversi, compiti: garantire la sicurezza interna ed esterna, in un mondo in cui è venuta meno la garanzia americana per la sicurezza europea; controllare i flussi migratori anche attraverso il finanziamento di un Piano di Sviluppo con l'Africa, gestito in accordo con l'Unione africana (Majocchi 2020); garantire le risorse necessarie per stabilizzare l'economia europea a fronte di shock generali o asimmetrici che possono colpirla in futuro; promuovere la ricerca e lo sviluppo tecnologico, anche attraverso la creazione di campioni europei nei settori di punta; ridurre le diseguaglianze fra persone e territori all'interno dell'Unione e, *last, but not least,* finanziare un *Green Deal,* che garantisca il controllo dei cambiamenti climatici con il passaggio da combustibili fossili a energie rinnovabili e avvii l'Europa verso un sentiero di sviluppo sostenibile dal punto di vista ambientale, economico e sociale.

La consapevolezza sempre più diffusa che occorra perseguire con determinazione l'obiettivo di ridurre le emissioni climalteranti si accompagna al riconoscimento dell'urgenza di individuare gli strumenti necessari per conseguirlo. Nell'*Economists' Statement on Carbon Dividends*[7], sottoscritto da 27 Premi Nobel per l'economia americani, si afferma con chiarezza che la *carbon tax* rappresenta lo strumento più efficiente per ridurre le emissioni di anidride carbonica, chiarendo tuttavia che non si tratta di imporre un nuovo prelievo, bensì di correggere un fallimento del mercato – legato all'esistenza di diseconomie esterne generate dalla mancata internalizzazione dei danni provocati dalle emissioni di CO_2 – attraverso un segnale di prezzo per indirizzare il comportamento di produttori e consumatori nella direzione di un'economia *carbon free*.

Oggi il 43% delle emissioni nell'Unione Europea sono gestite con un meccanismo di controllo delle quantità nell'ambito dell'*Emission Trading System* (ETS), per cui alle imprese, concentrate nella produzione di elettricità e nei settori *carbon intensive* in cui la quantità di emissioni sia facilmente verificabile (si tratta di circa 11.000 impianti nell'intera Unione), vengono venduti permessi di emissione, che possono poi essere scambiati sul mercato. Ma anche nei settori al di fuori di questo meccanismo – trasporti, settore domestico, PMI e agricoltura –, in cui origina il 57% delle emissioni totali, è indispensabile introdurre un prezzo per il carbonio, accompagnato dall'imposizione di un diritto compen-

[7] www.econstatement.org. Una posizione analoga è stata assunta dagli economisti europei (EAERE, *Economists' Statement on Carbon Pricing,* www.eaere.org/statement).

sativo alla frontiera sulle importazioni provenienti dai paesi che non adottino un sistema di *carbon pricing*, pari al prezzo imposto sulla produzione europea, in modo da risultare compatibile con le regole del WTO.

Il punto da sottolineare è che l'imposizione di un prezzo sul carbonio a livello europeo deve essere utilizzato per avviare una profonda riforma della struttura della finanza pubblica, sia dal lato delle entrate che da quello della spesa, nella direzione di un'economia *carbon free* e socialmente equa. In sostanza, le entrate dovranno essere riciclate nel sistema economico attraverso o sgravi sul prelievo sulle famiglie a basso reddito o riduzioni dei contributi sociali, per favorire le imprese non energivore con una riduzione del costo del lavoro e i lavoratori con un aumento del salario netto (a parità di reddito lordo), mentre la spesa dovrà essere indirizzata a sostenere gli investimenti necessari per promuovere la transizione ecologica.

Le dimensioni di questa potenziale riforma fiscale sono significative. Con un prezzo sul carbonio che si aggira ormai intorno a € 90[8] – e raggiungere presto €100 per tonnellata/CO_2, le entrate ammonterebbero a € 199,5 miliardi, dato che nel 2019 le emissioni di CO_2 nei settori non inclusi nell'ETS hanno raggiunto i 2.217 milioni di tonnellate[9]. Anche il prezzo delle quote nei settori inclusi nell'ETS, che progressivamente verranno vendute all'asta, tenderà a crescere in quanto verranno emesse in numero sempre più limitato, con ulteriori entrate aggiuntive. Se l'aliquota della *carbon tax* venisse imposta come *floor price* per l'acquisto di permessi di emissione, si avrebbe un gettito addizionale di € 138 miliardi, dato che nei settori ETS le emissioni[10] raggiungono 1.533 milioni di tCO_2. In definitiva, si potrebbe arrivare a un ammontare di entrate aggiuntive di circa 337,5 miliardi di euro. Occorre considerare, infine, anche le entrate derivanti dall'imposizione di un diritto compensativo alla frontiera (Fontana, e Majocchi 2020; *Border Carbon Adjustment* – BCA). Eurostat stima che, nell'UE27, le emissioni di CO_2 legate alle importazioni (sia nei settori ETS, sia non-ETS) siano pari a 1 tonnellata pro capite, per un totale di emissioni di 446 milioni di tonnellate di CO_2. Un BCA da € 90/tCO_2 su tutte le importazioni produrrebbe quindi entrate per circa 40 miliardi di euro (Fontana 2020), che porterebbero il gettito totale a € 377,5 miliardi.

Questi dati non implicano necessariamente un gettito addizionale per la finanza pubblica, in quanto dovrebbero essere, almeno parzialmente, compensate dalle riduzioni fiscali previste per fini di equità sociale. Il punto da sottolineare è che, in ogni caso, le entrate totali derivanti dall'imposizione di un prezzo

[8] Dato che un barile di petrolio corrisponde a 159 litri di benzina ed emette 0,366 tCO_2, l'emissione di una tCO_2 corrisponde all'utilizzo di 2,7 barili e, quindi, di 429 litri di benzina. Un prelievo pari a € 90 per tCO_2 genererebbe un aumento nel prezzo di un litro di benzina pari a € 0,21.

[9] https://ec.europa.eu/eurostat/tgm/table.do?tab=table&init=1&language=en&pcode=t2020_35&plugin=1

[10] ec.europa.eu/eurostat/tgm/refreshTableAction.do?tab=table&plugin=1&pcode=sdg_13_10&language=en

sul carbonio nei settori non-ETS e dalla vendita all'asta delle quote nei settori ETS rappresenteranno un differenziale di prezzo fra l'utilizzo di combustibili fossili e di energie rinnovabili, configurando al contempo l'ammontare del *carbon dividend* utilizzabile per la transizione ecologica, socialmente equa, dell'economia europea.

Questo *carbon dividend* consentirà una profonda rimodulazione del sistema fiscale, destinata a spostare l'onere della tassazione dal lavoro e dai redditi d'impresa verso l'uso di combustibili fossili. Le entrate derivanti dall'imposizione di un prezzo sul carbonio andranno in parte attribuite al livello nazionale per promuovere misure dirette a favorire l'occupazione e contrastare i livelli di povertà, abbassando le imposte sul lavoro, in particolare, sui redditi più bassi e riducendo i contributi sociali su imprese e lavoratori. Una parte delle entrate, e in particolare il gettito dei diritti riscossi alla frontiera, affluirà direttamente al bilancio dell'Unione, in quanto si tratta di diritto doganale che rappresenta una risorsa propria senza dover ricorrere a una decisione sulla base dell'articolo 311 del Tfue. Ma la quota più rilevante delle risorse attribuite al bilancio europeo dovrà essere destinata a finanziare il *Recovery Plan* che verrà messo in campo per avviare la ripresa dell'economia europea, dopo l'emergenza del Coronavirus, lungo un sentiero di sviluppo sostenibile e socialmente equo.

9. Il rilancio dell'economia europea dopo la pandemia

L'emergenza sanitaria ha temporaneamente fatto passare in secondo piano l'avvio del *Green Deal*. In effetti, per quanto riguarda il finanziamento delle spese sanitarie determinate dalla pandemia appare evidente che questo è un compito della Banca Centrale Europea (BCE), in quanto è l'unica istituzione in grado di agire con immediatezza per finanziare queste spese straordinarie, acquistando titoli nella misura necessaria per farvi fronte e garantendo al contempo il contenimento dello *spread*. È una scelta inevitabile perché bisogna agire nei tempi brevi e l'uso di qualsiasi altro strumento appare inadeguato. Crescerà il debito pubblico, ma se i tassi di interesse rimangono bassi, il debito è sostenibile come sottolineato da Blanchard (2020) proprio nei confronti dell'Italia, anche se si imporrà successivamente una politica rigorosa. La pandemia richiede un intervento immediato, e l'unica istituzione in grado di intervenire con rapidità è la Banca Centrale. E l'intervento della BCE è stato in effetti tempestivo e massiccio, con il nuovo *Pandemic Emergency Purchase Programme* da € 750 miliardi, che si aggiunge al *Quantitative Easing* di € 240 miliardi e a quello di € 120 miliardi deciso a marzo 2020.

Accanto a questo intervento della BCE, nell'Eurogruppo del 7-8 aprile 2020 è stato approvato un intervento della Banca Europea per gli Investimenti con una linea di credito di € 200 miliardi, e l'avvio del programma SURE (*Support to mitigate Unemplyment Risks in an Emergency*), dotato in totale di € 100 miliardi, mentre il Meccanismo Europeo di Stabilità è stato autorizzato a utilizzare le linee di credito precauzionali già esistenti (ECCL – *Enhanced Conditions Credit Line)*, che saranno messe a disposizione di tutti gli Stati membri in una misura

pari al 2% del Pil dello Stato membro richiedente il prestito, con l'unica condizione che si impegni a sostenere il finanziamento di misure sanitarie legate alla pandemia del Coronavirus. Infine, è stato temporaneamente sospeso il Patto di Stabilità ed è stata introdotta una maggiore flessibilità nell'applicazione delle regole relative agli aiuti di Stato.

Ma il punto decisivo riguarda il finanziamento di un *Recovery Plan* per rilanciare l'economia dopo lo *tsunami* del Coronavirus. Nel rinviare alla «*guidance* dei Leaders» la definizione del *Recovery Plan*, l'Eurogruppo ha sottolineato la necessità di discutere «its relation to the EU budget, its sources of financing and innovative financial instruments». In realtà, la proposta di finanziare il piano con emissione di titoli è già stata fatta propria dal Parlamento europeo nella Risoluzione approvata il 17 aprile 2020 che, al punto 19, «invita la Commissione europea a proporre un massiccio pacchetto di investimenti per la ripresa e la ricostruzione a sostegno dell'economia europea dopo la crisi, che vada al di là di ciò che stanno già facendo il Meccanismo europeo di stabilità, la Banca europea per gli investimenti e la Banca centrale europea e che si inserisca nel nuovo Quadro Finanziario Pluriennale (QFP); ritiene che detto pacchetto dovrebbe essere messo in atto per tutto il perdurare delle perturbazioni economiche provocate da questa crisi; ritiene che gli investimenti necessari potrebbero essere finanziati attraverso un QFP ampliato, i fondi e gli strumenti finanziari dell'UE esistenti e obbligazioni a sostegno della ripresa garantite dal bilancio dell'UE; ritiene che tale pacchetto non dovrebbe comportare la mutualizzazione del debito esistente e dovrebbe essere orientato a investimenti futuri;» e al punto 20 «sottolinea il fatto che il pacchetto per la ripresa e la ricostruzione dovrebbe avere al centro il Green Deal europeo e la trasformazione digitale per rilanciare l'economia; (...) evidenzia la necessità di allineare le nostre risposte all'obiettivo dell'UE della neutralità climatica».

In questa Risoluzione tre punti appaiono particolarmente rilevanti e mettono in evidenza le innovazioni emerse come praticabili a seguito dall'emergenza sanitaria. In primo luogo, è previsto un aumento delle dimensioni del bilancio nel quadro di un QFP ampliato; in secondo luogo, gli investimenti necessari possono essere finanziati attraverso l'emissione di titoli garantiti dal bilancio europeo, senza comportare alcuna possibilità di mutualizzazione del debito già in essere; infine, uno stretto legame deve essere garantito fra gli interventi previsti dal *Recovery Plan* e il *Green Deal* annunciato dalla Commissione. Se effettivamente realizzate, queste proposte rappresenterebbero un passo avanti significativo verso un'effettiva Unione fiscale, rendendo la Commissione capace di gestire un piano di rilancio capace di avviare la transizione verso un'economia equa e *carbon free*.

Nella riunione del Consiglio europeo del 23 aprile 2020, i Ventisette paesi membri hanno dato mandato alla Commissione di mettere a punto in tempi brevi il progetto di un *Recovery Fund,* finalizzato a rilanciare l'economia europea dopo la crisi generata dalla pandemia del COVID19. La presidente Ursula von der Leyen ha previsto un potenziamento del bilancio dell'Unione, con un aumento delle sue dimensioni dall'1,2% a circa il 2,0% del Pil europeo, in modo tale da permettere alla Commissione di emettere titoli sui mercati finanziari

– garantiti dal bilancio dell'Unione –, nella misura necessaria per sostenere il finanziamento del Fondo[11]. Rimane ancora da definire la quantità di titoli che verranno emessi sul mercato, che dipenderà dalle dimensioni del bilancio definite nel Quadro Finanziario Pluriennale, dall'aumento delle risorse proprie che si riuscirà a realizzare, e dall'uso che si farà delle risorse del Fondo, per concedere prestiti o per garantire trasferimenti senza obbligo di rimborso a favore degli Stati membri più colpiti dalla pandemia.

Su questo punto, due ulteriori osservazioni sono opportune. L'emissione di titoli deve essere destinata unicamente a finanziare il *Recovery Plan*. La pandemia ha generato uno *shock* simmetrico, che ha colpito tutti i paesi dell'Unione. Non si tratta quindi di salvare alcuni Stati, e in particolare gli Stati del Sud che devono sostenere un enorme costo per il servizio del debito pregresso, bensì di finanziare gli investimenti necessari per rimettere in moto l'economia, in particolare avviando la transizione ecologica. Con l'emissione di titoli europei non avverrà quindi nessuna mutualizzazione del debito già in essere, e i titoli emessi dovranno essere garantiti dal bilancio europeo, e non dai singoli Stati membri.

Ma per fornire questa garanzia le dimensioni del bilancio europeo devono essere aumentate fino al 2%, come proposto dalla Presidente von der Leyen, con l'introduzione di nuove risorse proprie, e non attraverso contributi degli Stati membri, per evitare che si possa stabilire un legame fra versamento di contributi e prestiti finanziati con emissione di titoli. L'aumento del bilancio europeo finanziato da nuove risorse proprie garantirà unicamente le emissioni destinate a sostenere gli investimenti previsti dal *Recovery Plan* (Iozzo, e Majocchi 2020). Se questo non avverrà, il *Recovery Plan* non potrà avere le dimensioni finanziarie necessarie per avviare l'economia europea sul sentiero della transizione ecologica e della rivoluzione digitale, accompagnate da una riduzione delle diseguaglianze che affliggono il nostro sistema.

10. Nuove risorse proprie per il bilancio europeo

Per quanto riguarda la creazione di nuove risorse proprie, l'ipotesi più ragionevole, che emerge anche dalla Comunicazione della Commissione sul *Green Deal* (COM[2019] 640 dell'11 dicembre 2019), è che, al fine di promuovere un *carbon pricing* su tutti gli usi dei combustibili fossili e nella previsione di una futura introduzione di una *carbon tax*, l'*Emissions Trading System* (ETS) venga esteso – almeno in parte – ai settori che ne sono esclusi, che i permessi vengano venduti all'asta e una parte del gettito vada al bilancio europeo e, inoltre, che venga introdotto un

[11] Secondo una bozza non ufficiale preparata dagli uffici della Commissione, il *Recovery Fund* dovrebbe raccogliere risorse sul mercato attraverso emissioni di titoli da parte della Commissione per un ammontare pari a 320 miliardi di euro, garantiti dalle risorse previste nel QFP, e potrebbe attivare investimenti per circa 2000 miliardi. Il meccanismo previsto è analogo a quello utilizzato nel programma SURE. Un finanziamento con emissione di titoli di un programma di crescita sostenibile dell'economia europea è stato sostenuto in letteratura già ai tempi dell'Agenda di Lisbona (Majocchi 2005).

border carbon adjustment il cui gettito costituirebbe una risorsa propria, in quanto si tratta di un diritto doganale, senza dover ricorrere alla procedura prevista dai Trattati (art. 311 Tfue) per la creazione di nuove categorie di risorse proprie.

A questo fine, si dovrà arrivare in tempi brevi a un accordo Parlamento europeo-Consiglio sul Quadro Finanziario Pluriennale (QFP) che dovrebbe entrare in vigore il 1° gennaio 2021, sulla base della proposta che sta preparando la Commissione von der Leyen. Il nuovo QFP dovrà essere fondato su una periodicità quinquennale (2021-2025) – e non settennale (2021-2027) – per far coincidere la sua durata con la legislatura, e su risorse proprie: quelle esistenti (dazi, prelievi agricoli, quota dell'Iva, imposte sugli stipendi della funzione pubblica europea) e nuove (da subito *carbon pricing e border carbon adjustment* e, a seguire, *web tax* e tassa sulle transazioni finanziarie).

Sono sul tavolo anche le proposte avanzate il 2 maggio 2018 dalla Commissione europea: 20% delle entrate provenienti dal sistema di scambio di quote di emissione; un'aliquota di prelievo del 3 % applicata alla nuova base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società (da introdurre gradualmente a seguito dell'adozione della necessaria legislazione); e, infine, un contributo nazionale calcolato sulla quantità dei rifiuti di imballaggio di plastica non riciclati in ciascuno Stato membro (0,80 EUR per kg).

Queste nuove risorse dovrebbero sostituire gradualmente i contributi nazionali degli Stati membri, facendo uscire l'Unione dai contrasti legati al *juste retour* e gettando le basi di un bilancio europeo ambizioso per contribuire, anche attraverso l'emissione di titoli, al rilancio dell'economia europea. Ma il punto decisivo è che l'emissione di *bonds* da parte dell'Unione deve essere garantito non dagli Stati membri, ma da risorse di bilancio da individuare nel quadro della definizione del prossimo QFP.

C'è una forte similitudine fra questo processo e quanto è avvenuto con l'approvazione del Sistema Monetario Europeo (SME). All'epoca, l'obiettivo da conseguire era la moneta europea, ma è apparso del tutto evidente che lo SME rappresentava lo snodo decisivo in vista del raggiungimento di questo risultato. Ugualmente, oggi si è presa coscienza del fatto che per conseguire l'obiettivo di una piena autonomia fiscale dell'Unione ci vuole una riforma dell'articolo 311 del Tfue, che preveda la creazione di nuove risorse con una procedura fondata su una decisione a maggioranza nel Consiglio e nel Parlamento europeo (*no taxation without representation*), senza dover ricorrere alla ratifica di tutti gli Stati membri, la cui volontà si è già espressa in seno al Consiglio. Tuttavia, se in questo QFP viene aperta una breccia per un aumento delle dimensioni del bilancio finanziato da nuove risorse almeno fino al 2% del Pil, diventa possibile avviare un processo politico che dovrà portare a questa importante riforma dei Trattati prima delle prossime elezioni europee. In definitiva, dopo lo tsunami del Coronavirus potrebbe emergere una nuova struttura dell'economia e della finanza europea, finalizzata prioritariamente alla realizzazione del *Green Deal* e finanziata largamente con emissione di titoli garantiti con risorse proprie dal bilancio europeo – e non dagli Stati membri –, prefigurando così l'emergere di una finanza autonoma a livello dell'Unione.

11. L'utilizzo del carbon dividend

La fiscalità europea si è basata finora, senza particolari discussioni, sul principio che il potere fiscale rimane una competenza degli Stati membri. Un'ipotesi diversa era prevista nel Trattato istitutivo della Comunità Europea del Carbone e dell'Acciaio, in cui l'Articolo 49 prevedeva che *«l'Alta Autorità ha la facoltà di procurarsi i fondi occorrenti per l'adempimento dei suoi compiti stabilendo prelievi sulla produzione del carbone e dell'acciaio e contraendo prestiti»*. Ma per quanto riguarda l'Unione europea, anche se l'Articolo 311 recita che *«L'Unione si dota dei mezzi necessari per conseguire i suoi obiettivi e per portare a compimento le sue politiche. Il bilancio, fatte salve le altre entrate, è finanziato integralmente tramite risorse proprie»*, in realtà la quota più rilevante del finanziamento avviene attraverso contributi nazionali proporzionali alla quota del Pil.

In realtà, la struttura del bilancio europeo si differenzia in misura significativa rispetto al modello tradizionale di federalismo fiscale, e in particolare la composizione della spesa, fondata in buona sostanza sui trasferimenti ai fini della politica agricola e sui fondi di coesione, giustifica almeno in parte il fatto che il bilancio, essendo destinato prioritariamente a finalità di perequazione territoriale, venga finanziato da contributi nazionali, in modo tale che il principio del *juste retour* venga sostanzialmente rispettato.

L'assenza di vere e proprie risorse destinate al finanziamento del bilancio europeo non costituiva pertanto un punto all'ordine del giorno del dibattito politico. Ma, recentemente, le cose sono cambiate in misura significativa, per una serie di motivi. Innanzitutto, le esigenze di spesa dell'Unione sono destinate a crescere in misura rilevante per far fronte ai nuovi compiti con cui l'Europa si deve confrontare. Fra questi assume un rilievo particolare l'obiettivo del controllo dei cambiamenti climatici dato che l'Unione si è posta come traguardo il 2050 per promuovere la neutralità carbonio, ossia una struttura economica *carbon free*. E per raggiungere questo obiettivo, data la posizione prevalente assunta in letteratura a favore di un *carbon pricing,* si è affermata l'idea di affiancare l'*Emission Trading System* con una *carbon tax*.

La fissazione di un prezzo sul carbonio dovrebbe essere accompagnata da una serie di misure complementari. In particolare, il *carbon dividend* dovrebbe essere utilizzato per finanziare gli investimenti necessari per la transizione ecologica, ma anche per garantire una redistribuzione di risorse a favore delle classi di reddito più basse, contrastando così l'aumento delle diseguaglianze che si è manifestato negli ultimi decenni a seguito del prevalere delle teorie neo-liberiste e dell'ipotesi – dimostratasi nei fatti del tutto infondata – del *trickle down,* in base alla quale una riduzione del prelievo sulle classi più ricche si sarebbe tradotto in una ricaduta positiva su tutta la scala dei redditi. La conseguenza è stata una crescita abnorme delle diseguaglianze in particolare nei paesi anglosassoni, ma anche all'interno dell'Unione europea.

In secondo luogo, un *carbon pricing* a livello europeo dovrebbe essere sostenuto dall'introduzione di un prelievo compensativo alla frontiera in misura corrispondente al prezzo pagato all'interno, non solo per evitare una perdita di

competitività delle produzioni europee, ma altresì per spingere gli altri paesi a internalizzare, con la fissazione di un prezzo sul carbonio, le esternalità negative legate alle emissioni di anidride carbonica. Le entrate legate a questo diritto compensativo potrebbero affluire direttamente, come risorse proprie, al bilancio europeo, in quanto si tratta di diritti doganali e, in quanto tali, non richiedono la messa in atto della procedura speciale prevista dall'articolo 311 TFEU, terzo comma.

12. Il Carbon Border Adjustment Mechanism

In effetti, il prelievo di un diritto compensativo alla frontiera rappresenta un caso particolarmente rilevante in quanto consente di attivare una nuova risorsa propria per il finanziamento del bilancio europeo senza passare attraverso l'approvazione all'unanimità in Consiglio e la ratifica da parte dei 27 paesi membri. Attraverso questa modalità è quindi possibile realizzare un primo embrione di una fiscalità europea, di ammontare ancora limitato (Fontana, e Majocchi 2020) (il gettito massimo teorico si aggira intorno ai 40 miliardi di euro), ma di grande significato dal punto di vista politico, anche se l'autonomia fiscale a livello dell'Unione si potrà realizzare soltanto con una modifica della procedura legislativa speciale prevista dell'articolo 311, quarto comma, con l'adozione di una norma che preveda l'approvazione a maggioranza nel Consiglio e nel Parlamento europeo, e senza ratifiche nazionali.

L'autonomia fiscale, ossia il riconoscimento di un potere fiscale in capo all'Unione, deve essere alla base di un rapporto nuovo fra i cittadini e l'Unione[12]. È un'opinione diffusa ritenere che l'Europa sia un'entità istituzionale lontana dal sentire comune, e questo fenomeno è anche alla base dell'esplosione dei movimenti sovranisti in diversi paesi europei. Una prima risposta si è avuta con le decisioni che l'Unione è stata in grado di assumere in occasione della crisi provocata dal Coronavirus. Ma un fattore di rilievo è rappresentato dal fatto che il cittadino non è in grado di valutare in che misura contribuisce al finanziamento del livello europeo di governo, e in che misura ne riceve un beneficio.

L'autonomia fiscale implica, da un lato, un aumento della responsabilità dell'Unione nei confronti dei cittadini, che pagano direttamente per supportarne le spese. In questa prospettiva, una riforma importante potrebbe essere rappresentata da una sostituzione dei contributi nazionali con una sovrimposta europea sull'imposta nazionale sui redditi, senza nessuna variazione della struttura dei sistemi di imposizione di ciascun Paese. Questa sovrimposta, oltre a mettere in evidenza per ogni cittadino il contributo che gli viene richiesto per il finanziamento del bilancio europeo, potrebbe essere formulata con un'aliquota che aumenti progressivamente al crescere del reddito pro-capite dei diversi Stati membri (Majocchi 2017).

[12] Sul tema della nuova cittadinanza dell'Unione europea, si può rinviare all'analisi di Polacchini 2022, par. 7.

D'altro lato, l'autonomia fiscale segue altresì a un cambiamento nella struttura della spesa europea, che si avvicina ai cittadini, ad esempio con il SURE, che rappresenta un primo embrione di un intervento europeo per co-finanziare le indennità di disoccupazione. Questo intervento è anche il frutto dell'emergere di un sentimento più diffuso di solidarietà in occasione della crisi sanitaria e dovrà evolvere verso una politica più attiva dell'Europa per garantire standard minimi delle prestazioni sociali su tutto il territorio dell'Unione, in particolare in materia di sanità, istruzione, tutela degli anziani e dei diversamente abili, garanzie di sicurezza per i lavoratori.

Il riconoscimento di un potere fiscale in capo all'Unione darà quindi un senso all'evoluzione della fiscalità europea verso una struttura più equa e trasparente che, grazie all'utilizzo del *carbon dividend*, preveda un ruolo per l'Unione non soltanto nella politica di stabilizzazione e sviluppo – oggi con il finanziamento del *Recovery Plan*, grazie all'emissione di titoli garantiti dal bilancio europeo –, ma anche nella funzione allocativa, con una maggiore produzione di beni pubblici europei – in particolare, in relazione alla tutela dell'ambiente –, e nella redistribuzione interpersonale del reddito, in attesa che la struttura federale venga completata con l'avvio di una politica estera e della sicurezza comune.

Riferimenti bibliografici

Bizioli, C. 2022. "Un passo ulteriore verso un sistema federale: un tributo per l'Unione europea." In *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell'U.E. tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea*, a cura di Campus, M., Dorigo S., Federico V., e N. Lazzerini. Firenze: Firenze University Press.

Blanchard, O. 2020. "Italian debt is sustainable." *Peterson Institute of International Economics*, March 18.

Fontana, O. 2020. "Il Border Carbon Adjustment: una nuova via per il bilancio dell'Ue." Centro Studi sul Federalismo, Comment n. 168, 6 March.

Fontana, O. 2022. "Tra solidarietà europea e responsabilità nazionali: la tutela dei beni pubblici europei." In *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell'U.E. tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea*, a cura di Campus, M., Dorigo S., Federico V., e N. Lazzerini. Firenze: Firenze University Press.

Fontana, O., e A. Majocchi. 2020. "Border Carbon Adjustment: una nuova risorsa per il bilancio europeo." Torino: Centro Studi sul Federalismo, Commento n. 172, 3 April.

Iozzo, A., e A. Majocchi. 2020. "Oltre l'emergenza: verso gli Eurobonds." Torino: Centro Studi sul Federalismo, Comment n. 171, 23 March.

Majocchi, A. 2005. "Issuing Union Bonds to Finance the Lisbon Agenda." *The International Spectator* 4: 49-58.

Majocchi, A. 2017. "Progressivity in Financing EU Budget." Torino: Centro Studi sul Federalismo, *Policy Paper* 22: January.

Majocchi, A. 2018. "European Resources or National Contributions: a Challenge for Europe." Torino: Centro Studi sul Federalismo, Comment n. 131, 29 August.

Majocchi, A. 2020. "A Green New Deal for Europe and Africa." In *Europe and Africa: a Shared Future*, ed. A. Majocchi: 75-91. Brussels: Peter Lang.

Musgrave, R. R. A. 1959. *The Theory of Public Finance*. New York-London: McGraw-Hill.

Oates, W. 1972. *Fiscal Federalism*. New York: Harcourt, Brace, Jovanovich.

Pauly, M. 1973. "Income Redistribution as a Local Public Good." *Journal of Public Economics* 2: 1973: 35-58.

Polacchini, O. 2022. "Solidarietà, doveri e cittadinanza europea." In *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell'U.E. tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea*, a cura di Campus, M., Dorigo S., Federico V., e N. Lazzerini. Firenze: Firenze University Press.

Wheare, K. C. 1963. *Federal Government*. London: Oxford Univ. Press.

La riforma delle risorse proprie e la possibile introduzione di un tributo europeo

Edoardo Traversa, Stefania Lotito Fedele

Sommario: 1. Introduzione. 2. Cenni sulla nascita e l'evoluzione delle risorse proprie. 2.1. Gli strumenti finanziari assegnati alle Comunità europee e poi all'Unione Europea. 2.2. Origini ed evoluzione delle risorse proprie (1970-2000). 2.3. Lo stato attuale delle risorse proprie. Segue. 3. Mercato interno, Unione economica e monetaria e armonizzazione tributaria. 3.1. Fiscalità europea senza tributo europeo. 3.2. Base giuridica e finalità dell'armonizzazione delle imposte indirette nei trattati UE: il rapporto con l'Unione doganale e il mercato interno. 4. Riflessioni conclusive post COVID-19 sulla forma di un futuro tributo europeo.

1. Introduzione

Il potere di istituire e riscuotere tributi propri è percepito come un elemento centrale della sovranità dello Stato, e nelle strutture federali, dell'equilibrio tra livelli di governo. Lo intuiva già nel 1787 Alexander Hamilton, uno dei padri fondatori degli Stati Uniti d'America, quando sostenne con forza l'istituzione e la riscossione a livello centrale di alcuni tributi, preferendole a un sistema principalmente basato su contributi degli Stati dell'Unione. Egli ha descritto «un sistema di contributi e requisizioni, qualora applicati a uomini o soldi, è sotto ogni aspetto, un sistema di debolezza ("*imbecillity*") dell'Unione, e di disuguaglianza e di ingiustizia tra i suoi membri stessi» (Hamilton 1787b; vd. anche Hamilton 1787a).

Nell'Unione europea, invece, i negoziati sulle prospettive finanziarie e sulla determinazione delle risorse proprie dell'Unione vertono principalmente sull'ammontare dei contributi dei singoli Stati, e molto meno sulle competenze fiscali dell'Unione. Ciò debilita la capacità dell'Unione a condurre politiche ambiziose di lungo termine, ipotecandone potenzialmente la sua stessa ragione di essere. I recenti sviluppi legati alla crisi del COVID-19 (e non solo) sembrano aprire uno spiraglio per futuri cambiamenti. L'imposta europea è un tema che suscita un ampio dibattito sia a livello europeo che a livello nazionale, e non solo di natura politica,

Edoardo Traversa, KU Leuven, Catholic University of Louvain, Belgium, edoardo.traversa@uclouvain.be, 0000-0002-7394-5705
Stefania Lotito Fedele, University of Bari Aldo Moro, Italy, stefania.lotito21@gmail.com, 0000-0003-0108-9863
Referee List (DOI: 10.36253/fup_referee_list)
FUP Best Practice in Scholarly Publishing (DOI 10.36253/fup_best_practice)
Edoardo Traversa, Stefania Lotito Fedele, *La riforma delle risorse proprie e la possibile introduzione di un tributo europeo*, © Author(s), CC BY 4.0, DOI 10.36253/978-88-5518-591-2.08, in Mauro Campus, Stefano Dorigo, Veronica Federico, Nicole Lazzerini (edited by), *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell'UE tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea*, pp. 117-142, 2022, published by Firenze University Press, ISBN 978-88-5518-591-2, DOI 10.36253/978-88-5518-591-2

tra sovranisti e federalisti, ma anche sulle modalità tecnico-giuridico-costituzionali che un tale cambiamento implicherebbe. Per tale ragione, è utile presentare un'analisi strutturata prima degli strumenti finanziari assegnati all'UE, poi di una riforma delle risorse proprie e, infine, della possibilità di prevedere la nascita di un tributo europeo, pur nella consapevolezza dei limiti di tale riforma a riguardo dell'assetto costituzionale attuale dell'Unione Europea. Conseguentemente, necessiterà anche domandarsi che tipo di tributo sarebbe adeguato a tal fine.

Il presupposto da cui partire muove dalla consapevolezza che la coerenza e la sostenibilità di un sistema di finanziamento dipendono in larga misura dall'interazione tra entrate e spese. Di conseguenza, la seguente valutazione offre più che altro una guida tecnica per il processo decisionale, senza affrontare il tema della destinazione del gettito di una futura imposta europea, elemento fondamentale per rafforzarne la legittimità (questo profilo si trova affrontato da Fontana 2022).

2. Cenni sulla nascita e l'evoluzione delle risorse proprie

2.1. Gli strumenti finanziari assegnati alle Comunità europee e poi all'Unione Europea

Già alle origini, i redattori dei Trattati intesero dotare le Comunità europee di risorse proprie di natura fiscale. L'articolo 49 del Trattato istitutivo della CECA[1] prevedeva esplicitamente che l'Alta Autorità potesse essere finanziata tramite un prelievo sulla produzione di carbone e acciaio e/o prestiti, una vera e propria imposta europea riscossa su ciascuna tonnellata di acciaio versato direttamente dalle imprese siderurgiche al bilancio della Comunità[2].

Il Trattato di Roma del 25 marzo 1957 prevedeva invece un periodo di transizione durante il quale la Comunità economica europea si sarebbe finanziata con contributi nazionali prima di passare a un sistema di risorse proprie. L'articolo 201 del Trattato di Roma[3] (CEE) dava mandato alla Commissione di

[1] Il trattato costitutivo della CECA (Comunità europea del carbone e dell'acciaio) fu firmato a Parigi il 18 aprile 1951 ed entrò in vigore il 23 luglio 1952. Il «mercato comune» previsto dal trattato viene inaugurato il 10 febbraio 1953 per il carbone e il ferro e il 1º maggio seguente per l'acciaio. Il trattato aveva una durata di 50 anni ed ha avuto termine il 23 luglio del 2002. La CECA successivamente è divenuta parte dell'Unione europea.

[2] A questo proposito, appare opportuno riprendere la teoria di R. Perissich, secondo cui il trattato CECA aveva diverse significative differenze rispetto a quello CEE. Una, di rilievo, riguardava gli interventi finanziari. Secondo Perissich, «Come è noto, nel trattato Cee gli aiuti di stato sono proibiti solo quando falsano la concorrenza e la Commissione ha un certo margine di flessibilità per autorizzarli. Nel trattato CECA essi erano invece proibiti in assoluto; erano consentiti solo aiuti comuni finanziati dal bilancio CECA alimentato dai prelievi sull'industria carbo-siderurgica. Una spiegazione di questo strano equilibrio sta nel fatto che i negoziatori, appena usciti dalla guerra, temevano una crisi di penuria e non una di sovracapacità; il trattato era splendido, ma anche miope», Perissich, "postilla di Riccardo Perissich".

[3] Il trattato che istituisce la Comunità economica europea (TCEE) è il trattato internazionale che ha istituito la CEE, firmato il 25 marzo 1957 insieme al trattato che istituisce la Comunità europea dell'energia atomica (TCEEA): insieme sono chiamati Trattati di Roma.

studiare «a quali condizioni i contributi finanziari degli Stati membri di cui all'articolo 200 potrebbero essere sostituiti con risorse proprie e, in particolare, con entrate provenienti dalla tariffa doganale comune dopo l'instaurazione di quest'ultima». Lo stesso articolo prevedeva una procedura mista di adozione di tali disposizioni, con proposta della Commissione, consultazione del Parlamento europeo, e raccomandazione all'unanimità del Consiglio, con approvazione formale da parte degli Stati membri in conformità delle rispettive norme costituzionali. La soluzione dei dazi doganali non era tuttavia l'unica poiché si era pensato all'applicazione di un'imposta sulla produzione o sugli scambi del tipo, appunto, del 'prelievo' CECA.

Così, le Comunità europee (CEE e CECA) vissero durante diciassette anni (1958-1974) in un regime di contributi finanziari con delle chiavi di ripartizione 'politiche' e cioè fondate su degli accordi fra Stati e non su dati macroeconomici obiettivi come il Prodotto Interno Lordo rispettivo[4].

Sin dall'inizio, i Trattati dotarono l'Unione di poteri legislativi in materia fiscale (articoli da 95 a 99 del Trattato di Roma), benché queste competenze non perseguissero alcun obiettivo finanziario o di bilancio, ma un obiettivo giuridico-economico, ovvero la realizzazione del mercato interno. Come afferma esplicitamente l'articolo 113 TFUE[5] sull'armonizzazione delle imposte indirette – analogamente all'articolo 115 TFUE[6] che funge da base giuridica per l'adozione di atti nel settore delle imposte dirette –, l'Unione può adottare atti «nella misura in cui [sono] necessari per assicurare l'instaurazione e il funzionamento del mercato interno e per evitare distorsioni della concorrenza in modo fun-

Insieme al trattato che istituisce la Comunità europea del carbone e dell'acciaio (CECA), i Trattati di Roma rappresentano il momento costitutivo della Comunità europea. Il nome del trattato è stato successivamente cambiato in «trattato che istituisce la Comunità europea» (TCE), dopo l'entrata in vigore del trattato di Maastricht, e poi in «trattato sul funzionamento dell'Unione europea» (TFUE), all'entrata in vigore del trattato di Lisbona.

[4] Per avere un'idea più precisa delle chiavi di ripartizione, l'Italia pagava il 28% dei contributi del bilancio di funzionamento (così come la Francia e la Germania) mentre era stata favorita nei contributi per il Fondo Sociale con una percentuale del 20%, al contrario della Francia e della Germania che versavano un contributo del 32%, ed era di fatto avvantaggiata nel finanziamento della PAC con una percentuale del 21,5% poiché i contributi erano in parte legati alle importazioni nette in provenienza dai paesi terzi, penalizzando in tal modo la Germania (31,7%) e la Francia (28%).

[5] Art. 113, TFUE: «Il Consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza».

[6] Art. 115, TFUE: «Fatto salvo l'articolo 114, il Consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, stabilisce direttive volte al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato interno».

zionale al completamento del mercato interno» (Kofler 2020, 11). Entrambe le disposizioni prevedono una procedura legislativa speciale, con il Consiglio che delibera all'unanimità come unico organo legislativo, e un ruolo consultivo per il Parlamento europeo.

Vi è quindi una netta separazione – con lievi sovrapposizioni – tra le norme che definiscono l'estensione dei poteri in materia fiscale e quelle che determinano le risorse proprie attraverso le quali viene finanziato il bilancio dell'Ue. Ai sensi dell'attuale articolo 311, Tfue:

> L'Unione si dota dei mezzi necessari per raggiungere i suoi obiettivi e portare avanti le sue politiche. Fatte salve altre entrate, il bilancio è finanziato interamente con risorse proprie. Il Consiglio, deliberando secondo una procedura legislativa speciale, adotta all'unanimità e previa consultazione del Parlamento europeo, una decisione che stabilisce le disposizioni relative al sistema delle risorse proprie dell'Unione. In questo contesto può stabilire nuove categorie di risorse proprie o sopprimere una categoria esistente. Tale decisione entra in vigore solo dopo essere stata approvata dagli Stati membri conformemente alle rispettive norme costituzionali. Il Consiglio, deliberando mediante regolamenti secondo una procedura legislativa speciale, stabilisce le misure di esecuzione del sistema delle risorse proprie dell'Unione, nella misura in cui ciò sia previsto dalla decisione adottata in base al terzo comma. Il Consiglio delibera previa approvazione del Parlamento europeo.

La determinazione delle risorse proprie dell'Ue è una questione riservata al Consiglio che delibera all'unanimità, e agli Stati membri, con una mera consultazione del Parlamento, fatta eccezione per l'adozione di misure di esecuzione. È sul lato della spesa che i poteri del Parlamento sono aumentati nel tempo tanto da essere oggi su un piano di (quasi) parità con il Consiglio per quanto riguarda la definizione del bilancio dell'Ue (Artt. 310 e 314, Tfue) e del quadro finanziario pluriennale (Art. 312, Tfue).

2.2. Origini ed evoluzione delle risorse proprie (1970-2000)

L'Unione si dotò per la prima volta di risorse proprie con la decisione – sofferta – del 21 aprile 1970, relativa alla sostituzione dei contributi finanziari degli Stati membri[7] con delle risorse proprie[8].

[7] Con tale decisione il Consiglio fissò per l'ultima volta una chiave 'politica' generale per assicurare l'equilibrio del bilancio assegnando all'Italia una percentuale del 20,2%, alla Germania del 32,9%, alla Francia del 32,6%, ai Paesi Bassi del 7,3%, al Belgio del 6,8% e al Lussemburgo dello 0,2%. Fu l'ultima chiave politica della Comunità a Sei che scomparve nel 1974 dopo l'adesione del Regno Unito, della Danimarca e dell'Irlanda.

[8] Per una visione d'insieme dei principali interventi, dal 1970 sono state adottate numerose decisioni in materia di risorse proprie. Le prime sei erano decisioni del Consiglio: decisione 70/243/CECA, CEE, Euratom del Consiglio, del 21 aprile 1970, relativa alla sostituzione dei contributi finanziari degli Stati membri con risorse proprie delle Comunità, in GUCE L

Dopo anni di resistenze e di contrasti culminati nel cosiddetto periodo della «sedia vuota» (1965-1966), al Vertice dell'Aja del 1° e 2 dicembre 1969 fu deciso che, a termine, il bilancio avrebbe dovuto essere finanziato integralmente da risorse proprie e che avrebbero dovuto essere rafforzati contemporaneamente i poteri di bilancio del Parlamento europeo. Il passaggio giunse con la decisione del Consiglio del 21-22 aprile 1970 nella quale i contributi nazionali erano sospesi e veniva introdotto un nuovo sistema di finanziamento basato su due risorse proprie effettive – prelievi agricoli e dazi doganali – integrate da una terza risorsa nazionale basata sull'imposta sul valore aggiunto, ottenuta dall'applicazione di un tasso di un massimo dell'1% di una base imponibile determinata in modo uniforme per gli Stati membri (fu allora che l'Italia sostituì il sistema dell'IGE con l'Iva[9]). Mentre i prelievi agricoli furono attribuiti immediatamente alle Comunità, le entrate doganali vennero trasferite progressivamente al bilancio generale in un periodo transitorio che si è concluso nel 1978 mentre il prelievo sull'Iva fu istituito solo il 1° gennaio 1979.

Per dare un ordine di grandezza della ripartizione delle risorse nel 1980 e cioè nel primo bilancio 'a regime', i prelievi agricoli furono pari a 1.719,2 UCE[10]

94/70, pp. 19 sgg.; decisione 85/257/CEE, Euratom del Consiglio, del 7 maggio 1985, relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità, in GUCE L 128/85, pp. 15 sgg.; decisione 88/376/CEE, Euratom del Consiglio, del 24 giugno 1988, relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità, in GUCE L 185/88, pp. 24 sgg.; regolamento (CE, Euratom) n. 2729/94 del Consiglio, del 31 ottobre 1994, che modifica il regolamento (CEE, Euratom) n. 1552/89 recante applicazione della decisione 88/376/CEE, Euratom relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità, in GUCE L 293/94, pp. 5-6; decisione 2000/597/CE, Euratom del Consiglio, del 29 settembre 2000, relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità, in GUCE L 253/2000, pp. 42 sgg.; decisione 2007/436/CE, Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità europee, in GUUE L 163/2007, pp. 17 sgg., e infine decisione 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014, relativa al sistema delle risorse proprie dell'Unione europea, in GUUE L 168/2014, pp. 105 sgg., che, come espressamente previsto nella Decisione, deve garantire risorse adeguate per il corretto sviluppo delle politiche dell'Unione, ferma restando la necessità di una rigorosa disciplina di bilancio. L'evoluzione del sistema delle risorse proprie può e dovrebbe contribuire anche a un più ampio sforzo di risanamento del bilancio intrapreso dagli Stati membri e, quanto più possibile, allo sviluppo delle politiche dell'Unione. Vedi Working Paper della Commissione, *Il Finanziamento del bilancio dell'UE: Relazione sul funzionamento del sistema delle risorse proprie*, SEC(2011) 876 final/2, 27 ottobre 2011.

[9] L'Iva (sostituendo l'IGE, Imposta generale sulle entrate) è stata introdotta nell'ordinamento fiscale italiano con d.P.R. n. 633/1972 ed è entrata in vigore il 1° gennaio 1973, al fine di adeguare il sistema tributario italiano a quello degli altri Stati membri della Comunità Europea.

[10] Unità di conto europea. Tra le risorse di origine agricola, quelle più importanti sono i diritti agricoli, chiamati, dapprima, prelievi agricoli. Essi sono stati istituiti nel 1962 e trasferiti alla Comunità con la decisione del 21 aprile 1970. Si trattava all'origine di tasse che variavano in funzione del prezzo del mercato mondiale e di quello europeo. Dopo il recepimento nel diritto comunitario degli accordi multilaterali sul commercio (Uruguay Round, aprile 1994) non vi è più alcuna differenza tra diritti agricoli e dazi doganali: i diritti agricoli sono diritti d'importazione prelevati sui prodotti agricoli in provenienza dai paesi terzi. Si aggiungono a queste tasse i contributi sulla produzione di zucchero, isoglucosio e sciroppo

e quelli sullo zucchero a 504.5 UCE, i diritti doganali a 5.677,8 UCE e l'Iva a 9.910 UCE per un totale di 17.801,5 UCE. Il Parlamento europeo si batté inutilmente affinché le effettive dichiarazioni dell'Iva fossero utilizzate per determinare la base di valutazione per il calcolo della risorsa comunitaria («metodo delle dichiarazioni») invece della base armonizzata calcolata applicando un tasso ponderato medio sul gettito totale netto («metodo del gettito») con il risultato che le risorse provenienti dall'Iva si ridussero ad un calcolo puramente statistico, impedendo ai cittadini/contribuenti degli Stati membri di 'vedere' il nesso tra Iva e contributo al bilancio europeo.

La decisione del 21 aprile 1970 (che fu sottoposta alle ratifiche nazionali) fissò un certo numero di limiti alla crescita delle risorse proprie sia quantitativi sia temporali con delle misure transitorie legate all'allargamento del 1973.

Il 4 giugno 1974 davanti al Consiglio, il primo ministro britannico Wilson qualificò il nuovo regime delle risorse proprie come «unfair» rivendicando un «giusto equilibrio fra entrate e spese» e dando avvio ad una *querelle* sul contributo del Regno Unito al bilancio europeo che avvelenò le relazioni fra gli Stati membri fino alla sua uscita nel 2020.

La Commissione, da parte sua, aveva fatto iscrivere al processo verbale della sessione del Consiglio del 21 aprile 1970 una dichiarazione nella quale si impegnava a presentare proposte più ambiziose per procedere in particolare sulla via delle risorse proprie e sul rafforzamento dei poteri del Parlamento europeo. Tali proposte diedero luogo a lunghe e aspre discussioni che si conclusero il 4 giugno 1974 con il rifiuto del Consiglio di rafforzare l'autonomia finanziaria delle Comunità compensato da un graduale e parziale aumento dei poteri di bilancio del Parlamento europeo nell'ambito del futuro trattato del 22 luglio 1975.

Nel quadro delle decisioni (negative) del Consiglio vale la pena menzionare che in questa proposta la Commissione già allora chiese di autorizzare la Comunità a ricorrere allo strumento dei prestiti nel corso della procedura di bilancio sulla base di un voto del Consiglio a maggioranza qualificata e dopo il parere conforme del Parlamento europeo adottato alla maggioranza dei membri che lo compongono ed alla maggioranza assoluta dei suffragi espressi.

Successivamente ed in modo più articolato, la Commissione europea presentò nel 1978 una comunicazione al Consiglio e al Parlamento sul «Finanziamento del bilancio della Comunità: un cammino da percorrere» (Comunicazione della Commissione, *Sul finanziamento del bilancio della Comunità: un cammino da percorrere*, COM(78) 531 def., 21 novembre 1978) che faceva seguito un ampio dibattito fra esperti aperto nel 1977 dal rapporto del gruppo di studio presieduto da McDougall, che preconizzava un bilancio pre-federale con un ammontare di

d'insulina, che sono versati dai produttori di zucchero all'interno della Comunità, a differenza delle tasse sulle importazioni agricole. La decisione sulle risorse proprie del 2000 concede agli Stati membri, a titolo di spese di riscossione, il 25% dell'importo delle risorse proprie tradizionali riscosse. Per una visione più ampia, vd. al link: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:31980B0782&from=IT> (03/2021).

risorse pari al 2,5% del PNL globale degli allora nove Paesi membri, escludendo le spese per la difesa europea.

Nel pieno della dialettica istituzionale fra Parlamento e Consiglio, culminata con il rigetto del progetto di bilancio per l'esercizio 1980, l'assemblea di Strasburgo aveva adottato – tre anni dopo le proposte della Commissione del 1978 – una relazione sulle risorse proprie della Comunità elaborata da un gruppo di lavoro presieduto da Altiero Spinelli (Relazione del Parlamento Europeo, *sulle risorse proprie della Comunità*, PE 64.634 def., 5 gennaio 1981).

In questa relazione si sosteneva l'approccio di McDougall sottolineando, tuttavia, che il trasferimento di compiti e di risorse dagli Stati alla Comunità non doveva comportare un aumento del carico fiscale sui contribuenti; che dovevano essere accresciuti i prestiti ad un livello pari al 25% del bilancio della Comunità per promuovere gli investimenti produttivi e la convergenza delle economie nazionali; che doveva essere soppresso a breve termine il massimale dell'Iva applicando una ponderazione tramite una chiave con effetto redistributivo; che a medio termine le imposte sul reddito delle persone fisiche, sulle società e delle imposte di consumo – opportunamente armonizzate – avrebbero potuto costituire una nuova base per le risorse proprie comunitarie; che all'inizio di ogni legislatura il Parlamento europeo – in virtù della propria responsabilità verso gli elettori – avrebbe dovuto esaminare con la Commissione se e a quali condizioni fosse necessario modificare la ripartizione dei compiti e delle risorse finanziarie fra gli Stati membri e la Comunità.

Dopo anni di polemiche, il Consiglio europeo di Fontainbleau del 25-26 giugno 1984 affermò che «la politica della spesa rappresenta il modo essenziale per risolvere la questione degli squilibri di bilancio» considerando tuttavia che la decisione sulla cosiddetta «correzione britannica» e cioè un meccanismo di correzione a favore del Regno Unito in base al quale – a partire dal 1985 – avrebbe ricevuto il 66% della differenza tra la sua parte in percentuale nei versamenti Iva e la sua parte in percentuale nelle spese ripartite nell'anno in questione, dovesse essere adottata come eccezione provvisoria al principio generale.

In tema di tetti al finanziamento del bilancio, il successivo Consiglio europeo di Bruxelles dell'11-13 febbraio 1988 stabilì un massimale pari all'1,2% del PIL per i pagamenti e all'1,3% per gli impegni confermando che gli Stati membri avrebbero potuto trattenere il 10% del gettito delle risorse proprie tradizionali per coprire i costi di riscossione. Nello stesso Consiglio europeo, i capi di Stato e di governo decisero di creare una quarta risorsa 'addizionale' basata sul PNL da attivare se e quando l'importo riscosso con l'Iva e le risorse proprie tradizionali fosse risultato insufficiente a coprire gli impegni finanziari della Comunità. Con l'andar del tempo, tale risorsa è divenuta la fonte principale di finanziamento del bilancio dell'Unione europea giacché rappresenta oggi il 70% delle entrate mentre la risorsa Iva ne rappresenta il 15% circa per cui la quota delle risorse proprie tradizionali (dazi doganali e prelievi agricoli) è scesa al 15%.

Ancora, nel 1999, il Consiglio europeo di Berlino aveva invitato la Commissione ad elaborare una decisione su un nuovo sistema di risorse proprie per fornire all'Unione europea gli strumenti necessari per il periodo 2000-2006 secondo principi di equità, trasparenza, efficienza economica e semplicità.

Con la decisione sulle risorse proprie del 29 settembre 2000 entrata in vigore il 1° marzo 2002, il sistema di finanziamento del bilancio dell'Unione europea si caratterizzava di:

- un massimale dell'1,24% del Reddito nazionale lordo pari all'1,335% del PNL in stanziamenti di impegno e all'1,27% in stanziamenti di pagamento;
- una detrazione per gli Stati membri a titolo di copertura delle spese di riscossione delle risorse proprie tradizionali che passa dal 10 al 25%;
- un tasso massimo di prelievo della risorsa Iva diminuito allo 0,75% nel periodo 2002-2003 ed allo 0,5% dal 2004;
- una limitazione dell'imponibile Iva degli Stati membri al 50% del loro PNL;
- una correzione a favore di uno Stato membro (il Regno Unito) per compensare gli effetti inattesi prodotti dall'aumento delle spese di riscossione e dalle spese di preadesione;
- delle eccezioni per altri Stati membri (Germania, Paesi Bassi, Austria e Svezia) relativamente al finanziamento della correzione britannica.

In questo quadro, la Germania, i Paesi Bassi, l'Austria e la Svezia versano soltanto ¼ della loro quota normale di finanziamento della composizione britannica. I rimanenti ¾ sono a carico degli altri 10 Stati membri.

Dopo l'accordo raggiunto al Consiglio europeo di Bruxelles sotto la presidenza britannica il 15-16 dicembre 2005 e sulla base di una clausola di revisione contenuta nell'accordo, la Commissione europea presentò nel 2006 una proposta caratterizzata dall'aggiunta – all'elenco delle deroghe già esistenti – di disposizioni ancora più speciali per taluni Stati membri considerati contribuenti netti, come le aliquote di prelievo dell'Iva ridotte o le riduzioni annue lorde dei contributi RNL.

Secondo le proposte della Commissione, la risorsa fiscale dovrebbe essere introdotta progressivamente come sostituzione dell'attuale risorsa Iva, accanto ad una risorsa più limitata basata sul Reddito nazionale lordo. Considerando irrealistico un sistema basato completamente sulle imposte la Commissione europea proponeva tre opzioni:

- una percentuale dell'aliquota sul consumo dell'energia, limitata al carburante per i trasporti su strada («ecotassa») e fondata sulla direttiva 2003/96/CE che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità;
- una percentuale dell'aliquota Iva nazionale, che renderebbe il finanziamento dell'Unione europea più comprensibile per i cittadini (l'imposta sul valore aggiunto dell'Unione europea e quella nazionale dovrebbero apparire come imposte separate sulle fatture o sulle ricevute) ma che richiederebbe un'armonizzazione completa dei sistemi Iva degli Stati membri;
- una percentuale dell'imposta sul reddito delle società come alternativa a più lungo termine, perché richiederebbe una base comune consolidata al posto di 27 sistemi fiscali nazionali ed una molteplicità di leggi, convenzioni e prassi fiscali (Dastoli 2020).

Infine, nel 2007[11] il Consiglio Europeo adotta la decisione 2007/436/CE, Euratom, che ha sostituito, per il periodo 2007-2013, la precedente decisione del 2000/597/CE, Euratom, sul sistema delle risorse proprie.

Alla decisione – che riprende i contenuti dell'accordo politico sul bilancio dell'Unione europea definito dal Consiglio europeo del 15 e 16 dicembre 2005, accordo che ha modificato il sistema di finanziamento delle risorse proprie dell'Unione – è stata data attuazione nell'ordinamento italiano con il comma 66 dell'articolo 2 della legge n. 244/2007 (legge finanziaria per il 2008).

Questa prevedeva, tra i suoi elementi qualificanti, che il massimale (vale a dire il tetto massimo delle risorse proprie) fosse stabilito all'1,31% del RNL per stanziamenti di impegno ed all'1,24% del RNL per stanziamenti di pagamento, come già previsto per il periodo 2000-2006 dalla decisione 2000/597/CE, Euratom. Venivano confermate le risorse proprie già previste per il periodo 2000-2006 dalla precedente decisione 597 del 2000. Si tratta:

- dei diritti riscossi nel quadro della politica agricola comune e dei dazi doganali (denominati «risorse proprie tradizionali», RPT); di un'aliquota dello 0,30% (rispetto allo 0,75% applicato nel 2002-2003 e allo 0,50% nel 2004-2006) applicata alla base imponibile dell'Iva. La base imponibile da prendere in considerazione non potrà eccedere il 50% del PIL di ciascuno Stato;
- di un'aliquota, da determinare secondo la procedura di bilancio tenuto conto di tutte le altre entrate, applicata alla somma dei prodotti nazionali lordi (PNL) di tutti gli Stati membri;
- delle altre entrate dell'Ue (ovvero imposte e prelievi effettuati sui redditi del personale, interessi bancari, rimborsi di aiuti comunitari non utilizzati, interessi di mora e il saldo dell'esercizio precedente).

Sono state introdotte correzioni soltanto a favore di alcuni tra i maggiori contribuenti netti al bilancio dell'Unione europea. In particolare:

- per il periodo 2007-2013 l'aliquota di prelievo della risorsa Iva per la Germania era fissata allo 0,15%, per i Paesi Bassi e la Svezia allo 0,10%, e per l'Austria allo 0,225%;
- per il periodo 2007-2013 i Paesi Bassi beneficiavano di una riduzione lorda del loro contributo annuale a titolo di risorsa RNL pari a 605 milioni di euro. La Svezia beneficiava di una riduzione lorda del suo contributo annuale RNL pari a 150 milioni di euro;
- il meccanismo di correzione di bilancio per il Regno Unito (cosiddetto «sconto britannico») è stato mantenuto, così come le riduzioni del contributo a tale meccanismo dovuto da Germania, Austria, Svezia e Paesi Bassi. Tuttavia, veniva disposta una parziale modifica della base su cui è calcolata la correzione in modo tale che, a partire al più tardi dal 2013, il Regno Unito partecipasse integralmente al finanziamento degli stanziamenti diretti ai 10

[11] Decisione 2007/436/CE, Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità europee, in GUUE L 163/2007, pp. 17 sgg.

nuovi Paesi membri (e di eventuali ulteriori Stati aderenti), esclusa la spesa per il mercato e per i pagamenti diretti in agricoltura.

2.3. Lo stato attuale delle risorse proprie. Segue

Le norme in vigore in materia di risorse proprie sono contenute nella decisione del Consiglio del 26 maggio 2014[12].

In base alle norme concordate per il periodo 2014-2020, l'UE può mobilitare risorse proprie da destinare a pagamenti fino a un importo massimo dell'1,20% della somma del reddito nazionale lordo (RNL) di tutti gli Stati membri. L'importo totale degli stanziamenti per impegni – gli obblighi legali assunti dall'UE – non può superare l'1,26% dell'RNL dell'UE.

Il sistema attuale prevede tre principali fonti di entrate:

- delle risorse proprie tradizionali;
- una risorsa propria basata sull'imposta sul valore aggiunto;
- una risorsa propria basata sul reddito nazionale lordo.

Inoltre, è stato stabilito un massimale complessivo per le risorse e le spese: in base alle norme concordate per il periodo 2014-2020, l'UE può mobilitare risorse proprie per pagamenti fino a un importo massimo dell'1,20% della somma del reddito nazionale lordo (RNL)[13] di tutti gli Stati membri.

Le risorse proprie tradizionali sono rappresentate dai dazi doganali (e fino al 2018 anche i prelievi agricoli)[14] che, peraltro, sono attualmente quanto di più vicino ad una vera e propria imposta europea. L'Unione Europea ha competenza esclusiva per quanto riguarda la determinazione dell'ambito di applicazione e della struttura dei dazi doganali e le entrate riscosse vanno direttamente al bilancio dell'UE, dopo una detrazione del 20% che dovrebbe coprire i costi di riscossione[15]. Inoltre, in quanto elemento essenziale del mercato interno e della

[12] Decisione 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014, relativa al sistema delle risorse proprie dell'Unione europea, in GUUE L 168/2014, pp. 105 sgg., che, come espressamente previsto nella Decisione, deve garantire risorse adeguate al corretto sviluppo delle politiche dell'Unione, ferma restando la necessità di una rigorosa disciplina di bilancio. L'evoluzione del sistema delle risorse proprie può e dovrebbe contribuire anche a un più ampio sforzo di risanamento del bilancio intrapreso dagli Stati membri e, quanto più possibile, allo sviluppo delle politiche dell'Unione. Per ulteriori approfondimenti si rinvia al seguente link: <https://www.consilium.europa.eu/media/38070/own-resources-2014-2020.pdf> (03/2021).

[13] L'importo totale degli stanziamenti d'impegno non può superare l'1,26% del RNL dell'UE.

[14] Regolamento (UE) n. 1308/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 17 dicembre 2013, recante organizzazione comune dei mercati dei prodotti agricoli e che abroga i regolamenti del Consiglio (CEE) n. 922/72, (CEE) n. 234/79, (CE) n. 1037/2001 e (CE) n. 1234/2007, in GUUE L 347/2013, pp. 671 sgg.; decisione 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014, relativa al sistema delle risorse proprie dell'Unione europea, in GUUE L 168/2014, pp. 105 sgg.

[15] I dazi doganali rappresentano 158,6 miliardi di euro, circa il 12,7% del totale delle risorse dell'UE (2018).

politica commerciale esterna, la legislazione in materia di dazi doganali non è considerata di natura fiscale ed è quindi adottata congiuntamente dal Consiglio (a maggioranza qualificata) e dal Parlamento secondo la procedura legislativa ordinaria (art. 294, TFUE). Il Codice doganale dell'UE e i relativi regolamenti di attuazione[16] forniscono una legislazione dettagliata sui vari aspetti dei dazi doganali, mentre le altre due risorse assumono la forma di contributi nazionali obbligatori degli Stati membri al bilancio unionale.

Ancora, le risorse proprie basate sull'Iva sono calcolate sulla base di un'aliquota uniforme dello 0,3% applicata alla base imponibile corretta dell'imposta sul valore aggiunto di ciascuno Stato membro, con una riduzione della base imponibile Iva pari al 50% dell'RNL di ciascun paese e un'aliquota ridotta dello 0,15% applicata alla Germania, ai Paesi Bassi e alla Svezia.

Secondo la Commissione,

> il contributo basato sull'Iva è complesso, richiede un importante lavoro amministrativo necessario per armonizzare la base di calcolo e offre poco o nessun valore aggiunto rispetto alla risorsa propria basata sull'RNL. Inoltre, a causa della natura statistica della base, la risorsa è completamente indipendente e non supporta le politiche Iva a livello dell'UE o degli Stati membri (COM[1978] 531 def., 4).

La sua rilevanza finanziaria è costantemente diminuita dagli anni '80 e rappresenta oggi circa il 12% delle risorse proprie totali dell'UE. Nonostante le proposte della Commissione[17], il Consiglio non ha colto l'opportunità di farne una vera e propria risorsa propria basata sulle imposte, che almeno in parte confluirebbe direttamente nel bilancio dell'UE[18].

Infine, la risorsa propria basata sul reddito nazionale lordo – che all'origine avrebbe dovuto avere un ruolo puramente complementare – rappresenta oggi oltre il 70% del bilancio dell'UE, il quale viene calcolato applicando un'aliquota

[16] Regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013, che istituisce il codice doganale dell'Unione, in GUUE L 269/2013, pp. 1 sgg.; regolamento delegato (UE) 2015/2446 della Commissione, del 28 luglio 2015, che integra il regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio per quanto riguarda le modalità di applicazione di talune disposizioni del codice doganale dell'Unione, in GUUE L 343/2015, pp. 1 sgg.; regolamento di esecuzione (UE) 2015/2447 della Commissione, del 24 novembre 2015, che stabilisce le modalità di applicazione di talune disposizioni del regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio che istituisce il codice doganale dell'Unione, in GUUE L 343/2015, pp. 558 sgg.

[17] Cfr. le proposte della Commissione sul sistema delle risorse proprie dell'Unione europea: Commissione, proposta di decisione del Consiglio relativa al sistema delle risorse proprie dell'Unione europea, COM(2011) 510 def., 29 giugno 2011, e Commissione, proposta di decisione del Consiglio relativa al sistema delle risorse proprie dell'Unione europea, COM(2018) 325 final, 2 maggio 2018. Cfr. anche Commissione, *Finanziamento dell'Unione europea. Relazione della Commissione sul funzionamento del sistema delle risorse proprie*, COM(2004) 505 def., 14 Luglio 2004, Voll. I e II.

[18] Il rapporto tra il bilancio dell'UE e i contribuenti non è diretto, ma indiretto, poiché la risorsa della base imponibile Iva è un contributo degli Stati membri.

uniforme praticata al reddito nazionale lordo degli Stati membri. Questo tasso viene adeguato ogni anno per raggiungere un equilibrio tra entrate e spese. Sono state introdotte diverse eccezioni: come *supra* evidenziato, oltre alla correzione britannica, alcuni altri Stati membri dell'Ue beneficiano di correzioni forfettarie[19].

A causa della complessità del quadro istituzionale che circonda l'adozione della decisione sulle risorse proprie dell'Ue e del suo quadro finanziario pluriennale, nonché delle tensioni politiche tra gli Stati membri, i tentativi di riforma del sistema si sono rivelati infruttuosi.

Come anticipato, nel 2011 – sulla scia della crisi finanziaria del 2008 – la Commissione ha proposto una profonda semplificazione del sistema, nonché l'introduzione di nuove risorse proprie sotto forma di una tassa sulle transazioni finanziarie e la riforma dei meccanismi di correzione (COM[2011] 510 def.). La risorsa propria basata sull'imposta sul valore aggiunto sarebbe diventata

> una quota dell'imposta sul valore aggiunto (Iva) sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi, gli acquisti intracomunitari di beni e le importazioni di beni soggetti ad un'aliquota Iva normale in ogni Stato membro ai sensi della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, con l'aliquota applicabile [...] non superiore a due punti percentuali dell'aliquota normale (COM[2011] 510 def., art. 2, lett. C).

Nel 2018, dopo diverse iniziative dell'Ue che chiedevano un rimpasto del sistema attuale[20], la Commissione ha presentato, insieme a una proposta per il quadro finanziario pluriennale 2021-2027[21], una riforma ancora più ambiziosa (COM[2018] 325 def.). La proposta prevede l'introduzione di un paniere di nuove risorse proprie costituito da una quota della rilanciata base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società[22], una quota dei proventi delle

[19] Le correzioni forfettarie, ossia le riduzioni dei contributi annuali basati sull'RNL per il periodo 2014-2020 a favore di quattro Stati membri (espresse a prezzi 2011): Danimarca 130 milioni di EUR, Paesi Bassi 695 milioni di EUR, Svezia 185 milioni di EUR e Austria 30 milioni di EUR nel 2014, 20 milioni di EUR nel 2015 e 10 milioni di EUR nel 2016. Si veda la decisione 2014/335/Ue del Consiglio, art. 2.

[20] Relazione finale e raccomandazioni del Gruppo di alto livello sulle risorse proprie, *Future Financing of the EU*, dicembre 2016; Commissione, *Documento di riflessione sul futuro delle finanze dell'UE*, COM(2017) 358 final, 28 giugno 2017; risoluzione P8_TA-PROV(2018)0076 del Parlamento europeo, del 14 marzo 2018, sulla riforma del sistema delle risorse proprie dell'Unione europea.

[21] Commissione, proposta di regolamento del Consiglio che stabilisce il quadro finanziario pluriennale per il periodo 2021-2027, COM(2018) 322 def., 2 maggio 2018, e comunicazione della Commissione, *Un bilancio moderno per un'Unione che protegge, conferisce poteri e difende il quadro finanziario pluriennale per il periodo 2021-2027*, COM(2018) 321 def., 2 maggio 2018.

[22] Commissione, proposta di direttiva del Consiglio relativa ad una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società (CCCTB), COM(2016) 683 def., 25 ottobre 2016, e Commissione, proposta di direttiva del Consiglio relativa ad una base imponibile comune per l'imposta sulle società, COM(2016) 685 def., 25 ottobre 2016.

aste del sistema europeo di scambio delle quote di emissione[23] e un contributo nazionale calcolato sulla quantità di rifiuti di imballaggio in plastica non riciclata (Traversa, Bizioli 2020: 745).

3. Mercato interno, Unione economica e monetaria e armonizzazione tributaria

3.1. Fiscalità europea senza tributo europeo

Appare anzitutto necessario delineare il concetto di fiscalità a livello europeo dato che il fenomeno in oggetto, in quanto *sui generis*, richiede di collocare la riflessione in modo coerente rispetto alla sua evoluzione, in modo da poterne comprendere meglio la funzione nel quadro delle competenze dell'Unione.

Dette competenze mirano principalmente alla realizzazione di un'unione economica e monetaria, ma non di una *fiscal union*. Una volta avviata l'unione doganale, è stato necessario dover approfondire l'integrazione economica e monetaria creando strumenti istituzionali più adeguati rispetto al Mercato Comune e Unione Doganale (1957) e al Mercato Interno (1986-1992). In tal modo, si è giunti a creare un coordinamento delle politiche economiche tra gli Stati membri, un coordinamento delle politiche di bilancio (in particolare attraverso la limitazione del debito e del disavanzo pubblico), una moneta unica e una politica monetaria indipendente gestita dalla Banca centrale Europea e, infine, delle norme uniche oltre che una vigilanza degli istituti finanziari dell'area Euro.

Guardando agli obiettivi dell'Unione Europea, si possono si possono distinguere:

- gli strumenti di competenza esclusiva dell'Unione Europea, come la politica doganale, la politica della concorrenza, la politica monetaria e la politica commerciale;
- competenze concorrenti tra Unione Europea e Stati membri, ovvero tutte le politiche legate al mercato interno (e principalmente la libera circolazione dei fattori di produzione), la politica sociale e la coesione (che, è necessario specificare, rimangono ancora delle politiche essenzialmente nazionali quando si parla di redistribuzione), le politiche settoriali di particolare rilievo (agricoltura e pesca, trasporti, energia, reti transeuropee), politiche ambientali e protezione dei consumatori;
- competenze esclusive degli Stati membri, in cui l'Unione Europea funge da sostegno agli Stati, come in materia di coordinamento delle politiche economiche, occupazionali e sociali, in materia di ricerca, industria, cultura, turismo, formazione professionale, istruzione[24].

[23] Direttiva 2003/87/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 ottobre 2003, che istituisce un sistema per lo scambio di quote di emissioni dei gas a effetto serra nella Comunità e che modifica la direttiva 96/61/CE del Consiglio, in GUCE L 275/2003 pp. 32 sgg.

[24] Quest'ultimo tipo di ostacolo è già oggetto, nella stragrande maggioranza dei casi, di convenzioni sulla doppia imposizione sottoscritte dagli Stati membri, tra di loro o con paesi terzi, a livello bilaterale. Si veda, tuttavia, la convenzione multilaterale firmata dai paesi nor-

La fiscalità in questo peculiare assetto costituzionale non trova il collocamento che dovrebbe normalmente avere. Tradizionalmente, la funzione primaria del tributo è quella allocativa, cioè la sua capacità di generare entrate da destinare al bilancio dell'autorità politica che la istituisce[25]. La politica fiscale è quindi indissolubilmente legata alla politica delle finanze pubbliche. Ci sono però delle eccezioni: può accadere che l'autorità con giurisdizione fiscale non benefici pienamente dei proventi dell'imposta che regola. È il caso, ad esempio, della maggior parte delle autorità centrali degli Stati federali o decentralizzati, che trasferiscono parte del loro gettito fiscale alle autorità locali e regionali[26]. La situazione dell'Ue in questo senso è molto particolare. Pertanto, a differenza dei poteri fiscali degli Stati membri, quelli dell'Unione non sono esercitati a fini finanziari o di bilancio (Oates 2002). Non esiste quindi – anche in questo caso – una tassa che sia europea in tutte le sue componenti (sulle condizioni istituzionali e sulle possibilità di una imposta europea, cfr. Lang 2008, e, in particolare, Traversa 2008).

Esiste quindi un'ampia discrepanza tra i poteri che l'Ue esercita in campo fiscale da un lato e il modo in cui il suo bilancio è strutturato dall'altro.

Questa osservazione può essere messa in prospettiva per quanto riguarda la risorsa Iva, poiché quest'ultima non è calcolata sul gettito generato dall'imposta a livello dell'Unione europea, ma sulla base imponibile nazionale corretta[27]. L'esistenza di una competenza europea in materia di Iva ha un'influenza indiretta piuttosto che diretta sulla determinazione della base imponibile e sulla riscossione delle risorse Iva dello Stato membro. Pertanto, un errore di recepimento da parte di uno Stato membro nel settore Iva, che comporti la mancata riscossio-

dici, denominata «Nordiska skatteavtalet» (Convenzione nordica), firmata a Helsinki il 22 marzo 1983, e la sua rilevanza nel quadro comunitario, Working Paper della Commissione, DG Taxud, *Community Law and Tax Treaties*, Expert Group Meeting of 5 July 2005, pp. 15-17, <http://ec.europa.eu> (03/2021).

[25] Altre funzioni fiscali nella teoria economica sono le funzioni redistributive e incentivanti, alle quali alcuni autori aggiungono la funzione stabilizzatrice. Su tali funzioni fiscali cfr. Musgrave, Musgrave 1986: 3-22. Sulla funzione allocativa, cfr. Dafflon 2001-02, cap. II (versione elettronica). Sulla funzione ridistributiva, cfr. Prus'homme 1985; Majocchi 1987.

[26] Per quel che concerne l'Italia e il Belgio, vd. *infra*. In merito agli altri Stati federali o decentralizzati, cfr. Commission sur le Desequilibre Fiscal, *Arrangements financiers intergouvernementaux (Allemagne, Australie, Belgique, Espagne, Etats-Unis, Suisse)*, Document d'information pour le symposium international sur le déséquilibre fiscal, Québec, 13-14 settembre 2001, <https://www.groupes.finances.gouv.qc.ca/desequilibrefiscal/fr/pdf/internationnal_fr.pdf> (03/2021); Ter-Minassian 1997; Anastopoulos 1979.

[27] Regolamento (CEE, Euratom) n. 1553/89 del Consiglio, del 29 maggio 1989, concernente il regime uniforme definitivo di riscossione delle risorse proprie provenienti dall'imposta sul valore aggiunto, in GUCE L 155/89 pp. 9 sgg., art. 2.1: «La base delle risorse Iva è determinata sulla base delle operazioni imponibili di cui all'articolo 2 della direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (…), ad eccezione delle operazioni esenti a norma degli articoli da 13 a 16 di tale direttiva».

ne della stessa su operazioni normalmente imponibili in base al diritto europeo, comporta l'obbligo per lo Stato membro in questione di rettificare gli importi dovuti all'Ue a titolo di risorse proprie Iva e di versare gli interessi di mora conformemente agli obblighi che gli incombono in forza del regolamento n. 1553/89 CEE (Corte giust. CE 12 settembre 2000, C-359/97, *Commissione contro Regno Unito*). Tuttavia, anche in questo caso, i poteri fiscali dell'Unione si fondano su altre basi giuridiche, sono esercitati secondo procedure diverse e riguardano le imposte le cui entrate sono riscosse dalle amministrazioni degli Stati membri.

Dunque, se ne deduce che per eliminare gli ostacoli alla creazione di un mercato unificato, armonizzare o ravvicinare le norme nazionali, le prerogative fiscali dell'Unione possono essere utilizzate solo in modo da favorire il raggiungimento dei suoi obiettivi, primo fra tutti la creazione di un mercato interno più coeso[28]. Così, è stato necessario (e in parte lo è ancora) dover combattere diversi ostacoli fiscali al fine di ottenere questo tipo di mercato, tra i quali oneri fiscali sulla circolazione delle persone e delle imprese tra gli Stati membri, nonché sulle transazioni economiche transfrontaliere di beni, servizi o capitali. Ancora, distorsioni significative della concorrenza possono derivare da disparità tra le legislazioni fiscali nazionali, così come la doppia imposizione può riguardare i non residenti di un altro Stato membro o gli investimenti o i redditi provenienti da un altro Stato membro.

3.2. Base giuridica e finalità dell'armonizzazione delle imposte indirette nei trattati Ue: il rapporto con l'Unione doganale e il mercato interno.

Secondo l'articolo 113, Tfue, l'Ue ha la competenza «di adottare disposizioni per l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle accise e ad altre forme di imposizione indiretta nella misura in cui tale armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione e il funzionamento del mercato interno ed evitare distorsioni della concorrenza»[29]. Questo articolo è applicabile solo alle imposte indirette, dato che le direttive esistenti nel settore delle imposte dirette sono state adottate sulla base della clausola generale del mercato interno di cui all'articolo 115, Tfue (Kofler 2020, 11).

Le disposizioni di armonizzazione devono essere adottate secondo una procedura legislativa speciale, che richiede l'unico consenso del Consiglio (all'unanimità) previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale europeo. Nonostante il requisito dell'unanimità, il Consiglio ha adottato numerose direttive – e persino regolamenti – su tale base giuridica nei settori dell'imposta sul valore aggiunto, delle accise e delle imposte sull'energia e delle

[28] Questo approccio funzionale al diritto fiscale dell'Unione europea guida la Corte di giustizia in tutta la sua giurisprudenza fiscale, sia in materia di imposte dirette che indirette. Cfr. in particolare Casado Ollero 2001; Seer 2008 (tradotto dal tedesco da E. Traversa).

[29] Sulle differenze (piuttosto teoriche) tra armonizzazione fiscale e coordinamento fiscale, cfr. Faria 1995, 229; Traversa 2010, 32; Stancanelli 2005, 23-5.

imposte indirette sulla raccolta di capitali[30]. Il Consiglio ha inoltre emanato diverse direttive che prevedono esenzioni dalle imposte indirette in caso di taluni trasferimenti transfrontalieri di beni (viaggiatori, introduzione temporanea di mezzi di trasporto, trasferimento della residenza in un altro Stato membro)[31]. La Commissione ha anche tentato, anche se senza successo, di armonizzare la tassazione delle autovetture[32], le tasse sulle transazioni finanziarie (anche nell'ambito della cooperazione rafforzata)[33] e, più recentemente, le *digital tax*[34]. Nel 2019, la Commissione ha proposto di utilizzare le clausole passerella dell'articolo 48, paragrafo 7, TFUE (generale) e dell'articolo 192, paragrafo 2, TFUE (tasse ambientali) per passare gradualmente alla procedura legislativa ordinaria, con la maggioranza qualificata in seno al Consiglio e la codecisione del Parlamento europeo[35].

L'articolo 113, TFUE è una delle poche «Disposizioni fiscali» incluse in un titolo insieme alle disposizioni relative alla concorrenza e al ravvicinamento delle legislazioni[36], ma il suo scopo non può essere adeguatamente compreso se non in un contesto più generale. Infatti, la necessità di adottare un quadro fiscale comune deriva direttamente dai principi dell'Unione doganale[37] e del mer-

[30] Per quanto riguarda l'Iva e le accise, cfr. la direttiva 2008/7/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali, in GUUE L 46/2008, pp. 11 sgg., che è la rifusione della direttiva originaria del 1969 (direttiva 69/335/CEE del Consiglio del 17 luglio 1969).

[31] Direttiva 2009/55/CE del Consiglio, del 25 maggio 2009, relativa alle esenzioni fiscali applicabili all'introduzione definitiva di beni personali di privati provenienti da uno Stato membro, in GUUE L 145/2009, pp. 36 sgg.; direttiva 2007/74/CE del Consiglio, del 20 dicembre 2007, sull'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto e dalle accise delle merci importate da viaggiatori provenienti da paesi terzi, in GUUE L 346/2007, pp. 6 sgg.; direttiva 83/182/CEE del Consiglio, del 28 marzo 1983, relativa alle franchigie fiscali applicabili all'interno della Comunità in materia d'importazione temporanea di taluni mezzi di trasporto, in GUCE L 105/83, pp. 59 sgg.

[32] Commissione, proposta di direttiva del Consiglio sulle tasse relative alle autovetture, COM(2005) 261 final, 5 luglio 2005.

[33] Commissione, proposta di direttiva del Consiglio concernente un sistema comune d'imposta sulle transazioni finanziarie e recante modifica della direttiva 2008/7/CE, COM(2011) 594 def., 28 settembre 2011, e Commissione, proposta relativa all'attuazione di una cooperazione rafforzata nel settore dell'imposta sulle transazioni finanziarie, COM(2013) 71 final, 14 febbraio 2013.

[34] Commissione, proposta di direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali sulle entrate derivanti dalla prestazione di alcuni servizi digitali, COM(2018) 148 final, 21 marzo 2018.

[35] Comunicazione della Commissione, *Verso un processo decisionale più efficiente e democratico nella politica fiscale dell'UE*, COM(2019) 8 def., 15 gennaio 2019.

[36] Le altre disposizioni fiscali sono l'articolo 100 del TFUE (divieto di discriminazioni fiscali — cfr. *infra*), l'articolo 111 del TFUE (rimborso eccessivo della tassazione interna sulle esportazioni) e l'articolo 112 del TFUE (altri sgravi e rimborsi per le esportazioni verso altri Stati membri e oneri compensativi). Per un commento, cfr. P. Farmer, R. Lyal, *EC Tax Law*, Clarendon, Oxford, 1994, pp. 53 sgg.

[37] Cfr. anche GATT 1994, articolo XXIV.8: Ai fini del presente Accordo: (a) per unione doganale si intende la sostituzione di un unico territorio doganale con due o più territori doga-

cato interno. Fin dal Trattato di Roma, infatti, l'armonizzazione delle imposte indirette è sempre stata considerata strumentale alla realizzazione del Mercato Comune e poi del Mercato Interno, insieme all'abolizione dei dazi doganali e delle restrizioni quantitative tra gli Stati membri, alla creazione di una tariffa doganale esterna comune e all'adozione di politiche comuni in vari settori, come l'agricoltura e la concorrenza[38].

Nella loro dimensione esterna, questi principi si traducono in un trattamento fiscale uniforme delle merci che entrano nell'Unione. Nella loro dimensione interna, essi implicano l'abolizione dei prelievi che riguardano specificamente le importazioni e le esportazioni tra gli Stati membri, per garantire la libera circolazione.

Nello specifico, l'Unione doganale è stata completata nel 1968 con l'abolizione dei dazi doganali interni e l'introduzione di un sistema uniforme di tassazione delle importazioni provenienti dall'esterno della CEE, mediante l'applicazione di una tariffa esterna comune[39]. Il territorio doganale dell'UE comprende il territorio degli Stati membri, compresi il mare territoriale e lo spazio, con piccole eccezioni elencate nel codice doganale dell'UE[40], come alcuni territori francesi d'oltremare (le Azzorre, Madeira, le Isole Canarie, alcune dipendenze del Regno Unito). Comprende anche Monaco, l'Isola di Man e le Isole del Canale, che fanno parte dell'UE. Inoltre, l'UE ha aderito alle unioni doganali bilaterali con Andorra, San Marino e Turchia (ad eccezione di alcuni prodotti agricoli)[41].

Dal punto di vista del federalismo fiscale, come più volte ribadito, i dazi doganali sono attualmente il tributo più vicino a una vera e propria imposta UE. L'UE ha competenza esclusiva per quanto riguarda la determinazione dell'ambito di applicazione e della struttura dei dazi doganali e delle entrate riscosse

nali, in modo che *(i)* i dazi e le altre norme commerciali restrittive (ad eccezione, se necessario, di quelle consentite dagli articoli XI, XII, XIII, XIII, XIV, XV e XX) sono soppressi per quanto riguarda sostanzialmente tutti gli scambi commerciali tra i territori costitutivi dell'unione o almeno per quanto riguarda sostanzialmente tutti gli scambi di prodotti originari di tali territori, e *(ii)* fatte salve le disposizioni del paragrafo 9, sostanzialmente gli stessi dazi e le stesse norme commerciali sono applicati da ciascuno dei membri dell'unione agli scambi di territori non compresi nell'unione.

[38] Trattato di Roma, art. 2.

[39] Regolamento (CEE) n. 950/68 del Consiglio, del 28 giugno 1968, relativo alla tariffa doganale comune, in GUCE L 172/68, pp. 1 sgg.

[40] Regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013, che istituisce il codice doganale dell'Unione, in GUUE L 269/2013, pp. 1 sgg.

[41] Decisione 90/680/CEE del Consiglio, del 26 novembre 1990, relativa alla conclusione dell'accordo in forma di scambio di lettere tra la Comunità economica europea e il Principato di Andorra, in GUCE L 374/90, p. 13; Accordo di cooperazione e unione doganale tra la Comunità economica europea e la Repubblica di San Marino del 1991, entrato in vigore nel 2002; decisione n. 1/95 del Consiglio di associazione CE-Turchia, del 22 dicembre 1995, relativa all'attuazione della fase finale dell'unione doganale (96/142/CE), in GUCE L 35/1996, pp. 1 sgg.

maturate a favore del bilancio dell'Unione, dopo una detrazione del 20% che dovrebbe coprire i costi di riscossione[42]. In quanto elemento essenziale del mercato interno e della politica commerciale esterna, la legislazione in materia di dazi doganali non è considerata di natura fiscale ed è quindi adottata congiuntamente dal Consiglio (a maggioranza qualificata) e dal Parlamento secondo la procedura legislativa ordinaria (art. 294, TFUE). Il Codice doganale dell'UE e i relativi regolamenti di attuazione[43] forniscono una legislazione dettagliata sui vari aspetti dei dazi doganali:

- la classificazione delle merci;
- le regole dell'origine;
- il valore da considerare come base imponibile;
- la tariffa;
- la determinazione delle persone responsabili del pagamento;
- gli eventi che hanno dato luogo al pagamento (principalmente l'attraversamento delle frontiere doganali dell'UE);
- le norme sulla sospensione temporanea o permanente e l'esenzione dai dazi (Lyons 2018).

La legislazione dell'UE determina anche gli aspetti procedurali, compresi i rapporti tra le amministrazioni doganali nazionali, con l'esclusione delle sanzioni penali, che rimangono di competenza degli Stati membri.

Nella sua dimensione interna, l'unione doganale comporta sia un divieto generale di riscossione di dazi doganali interni e tasse di effetto equivalente (art. 30, TFUE), sia un obbligo di parità di trattamento tra beni nazionali ed esteri (art. 110, TFUE). Entrambe le disposizioni sono state riconosciute di effetto diretto[44]. Mentre i dazi doganali sono definiti in dettaglio nella legislazione UE e nazionale, il concetto di tassa di effetto equivalente è stato chiarito dalla Corte di giustizia come «un onere pecuniario, per quanto piccolo, imposto unilateralmente, qualunque sia il suo nome e la sua tecnica, che colpisce le merci naziona-

[42] Decisione 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014, relativa al sistema delle risorse proprie dell'Unione europea, in GUUE L 168/2014, pp. 105 sgg. I dazi doganali rappresentano 158,6 miliardi di euro, circa il 12,7% delle risorse totali dell'UE (2018).

[43] Regolamento delegato (UE) 2015/2446 della Commissione, del 28 luglio 2015, che integra il regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio per quanto riguarda le modalità di applicazione di talune disposizioni del codice doganale dell'Unione, in GUUE L 343/2015, pp. 1 sgg.; regolamento di esecuzione (UE) 2015/2447 della Commissione, del 24 novembre 2015, che stabilisce le modalità di applicazione di talune disposizioni del regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio che istituisce il codice doganale dell'Unione, in GUUE L 343/2015, pp. 558 sgg.

[44] Sull'art. 30, TFUE, cfr. Corte giust. CE 5 febbraio 1963, C-26/62, *Van Gend e Loos*; Corte giust. CE 12 dicembre 1995, C-469/93, *Chiquita Italia*, par. 37. Un divieto analogo è contenuto negli accordi GATT-OMC (art. II, §1b e c). Tuttavia, esso non ha alcun effetto diretto e non si applica tra gli Stati membri, ma solo tra questi e gli altri paesi terzi che hanno firmato gli accordi. Per l'art. 110, TFUE, cfr. Corte giust. CE 16 dicembre 1992, C-17/91, *Lornoy*, e Corte giust. CE 16 dicembre 1992, cause riunite C-144/91 e C-145/91, *Demoor.*

li o estere che attraversano la frontiera»[45]. Ciò vale anche se l'onere pecuniario «non è riscosso a beneficio dello Stato e non ha alcun effetto discriminatorio e il prodotto imposto non è in concorrenza con la produzione nazionale». Come ha affermato la Corte nella causa *Carbonati Apuani*, relativa alle imposte comunali (indirette) sulle merci,

> il principio stesso dell'Unione doganale, come previsto dall'art. 23 CE, richiede che la libera circolazione delle merci sia garantita all'interno dell'unione in generale, non solo negli scambi tra Stati membri, ma più in generale su tutto il territorio dell'Unione doganale[46].

D'altra parte, l'art. 110, TFUE – quasi identico nella formulazione alla disposizione equivalente negli accordi GATT[47] – contiene un chiaro e preciso divieto di discriminazione, che non è soggetto ad alcuna condizione o all'adozione di misure specifiche per la sua attuazione. Sancendo il principio della parità di trattamento fiscale tra prodotti nazionali e prodotti importati, esso non fa riferimento a una particolare imposta o prelievo, né a un meccanismo fiscale specifico. Si estende a qualsiasi forma di vantaggio fiscale di cui beneficiano i prodotti nazionali, a scapito dei prodotti provenienti da altri Stati membri. Gli articoli 30 e 110 TFUE sono disposizioni specifiche che attuano il principio della libera circolazione delle merci in materia di imposizione (indiretta), che sono complementari tra loro, pur avendo un campo di applicazione distinto e non sovrapposto.

Oltre all'abolizione delle imposte che riguardano specificamente le merci provenienti da altri Stati membri, il mercato interno richiede anche un allineamento dei prelievi ugualmente applicabili ai prodotti nazionali e a quelli importati (nonché delle imposte che si applicano ai servizi). Tale allineamento non può derivare semplicemente dall'applicazione di principi comuni, ma richiede regole comuni, da cui l'esistenza dell'articolo 113, TFUE, e delle direttive e dei regolamenti adottati dal Consiglio[48].

[45] Corte di giust. CE 1 luglio 1969, C-24/68, *Commissione contro Italia*, in Racc. 1969, p. 193. Si trattava di una tassa, nota come «tassa statistica», per la compilazione di informazioni statistiche sui flussi di merci da e verso l'Italia, e riscossa su merci importate ed esportate di importo minimo.

[46] Corte giust. CE 9 settembre 2004, C-72/03, *Carbonati Apuani*.

[47] Art. III, par. 2 del GATT. Entrambe le disposizioni sono interpretate in modo analogo. De Bùrca 2002, 181.

[48] Corte giust. CE 18 giugno 1975, C-94/74, *IGAV*; Corte giust. CE 2 agosto 1993, C-266/91, *Celbi*, par. 9; Corte giust. CE 11 marzo 1992, C-78/90, *Sociétés commerciales de l'Ouest/Receveur principal des douanes de La Pallice-Port*, par. 22. Il Trattato non contiene disposizioni simili per quanto riguarda le altre libertà di circolazione. Pertanto, gli ostacoli alla libera circolazione che deriverebbero dalla legislazione fiscale degli Stati membri per quanto riguarda le altre libertà rientrano nelle disposizioni più generali degli artt. 45, 49, 56 e 63 TFUE. Tuttavia, come dimostra l'abbondante giurisprudenza della Corte, tali disposizioni sono più facilmente applicabili alle imposte dirette, che non sono armonizzate a livello dell'UE.

4. Riflessioni conclusive post COVID-19 sulla forma di un futuro tributo europeo

La crisi COVID-19 (Traversa, Bizioli 2020), come prima della crisi finanziaria e dell'euro, ha indebolito la coerenza dell'Ue nel suo complesso e ha evidenziato la necessità di organizzare trasferimenti fiscali tra gli Stati membri dell'Ue, ancor più tra i membri dell'Eurozona, dato l'inevitabile rapporto tra politiche monetarie e fiscali[49]. Essa pone l'accento – ancora una volta – sullo stato non raggiunto dell'integrazione europea e sulla direzione da prendere per realizzare una «vera e propria Unione Economica e Monetaria», come era stata auspicata alcuni anni fa come risposta alla crisi finanziaria. Come per altre crisi precedenti, sono stati messi in atto meccanismi *ad hoc*, ma, pur aumentando significativamente i fondi a disposizione delle istituzioni dell'Ue per la concessione di assistenza finanziaria agli Stati membri, tali interventi non equivalgono a una riforma strutturale per quanto riguarda il finanziamento del bilancio dell'Unione.

In tale contesto, ci si potrebbe chiedere se l'attuazione di un vero e proprio obbligo di solidarietà in materia di bilancio non implichi necessariamente l'introduzione di risorse proprie di natura tributaria per garantire l'efficienza delle politiche dell'Ue[50], ritornando alle origini della lontana CECA. Come sottolineato da Perissich,

> il richiamo alla CECA mi ha quindi fatto riflettere sul fatto che l'ipotesi di un finanziamento comune è anche condizionata dal modo come è alimentato il bilancio. Dal momento che esso è attualmente sostanzialmente alimentato da contributi nazionali abbastanza proporzionali al Pil, ciò spiega perché la logica redistributiva fra stati sia così difficile da superare (Russo, "I beni pubblici europei [con una postilla di Riccardo Perissich]").

L'adozione di una imposta europea potrebbe permettere di limitare la partecipazione degli Stati membri al bilancio europeo, fornendo in tal modo una fonte di entrata autonoma. Tale riforma potrebbe svolgere un ruolo importante nel rafforzare l'Ue come unione politica, consentendo un legame più forte tra tassazione e spesa a livello europeo e permettendo all'Ue di istituire programmi paneuropei di stimolo economico e meccanismi di solidarietà, nonché di finanziare iniziative comuni nel settore, ad esempio, della difesa e della politica estera (Ross 2004).

Da un punto di vista politico, raccogliere sostegno per una riforma così importante sarà certamente difficile e potrebbe essere ulteriormente complicato da fattori esogeni. Gli effetti economici dell'attuale pandemia potrebbero infatti far oscillare il pendolo dell'integrazione europea in entrambi i sensi. Ma si può soste-

[49] Sul significato della crisi economica per la politica fiscale dell'Ue, si veda Vanistendael 2011, 16; Vanistendael 2010. La necessità di trasferimenti fiscali è stata affrontata anche in un rapporto del Comitato dell'Unione Europea del Regno Unito (vedi *Genuine Economic and Monetary Union and the implications for the UK*, 8° Rapporto della Sessione 2013-2014). Sul rapporto tra politica monetaria e politica fiscale nella storia, cfr. Ardant 1976.

[50] Si veda l'appello di un gruppo di professori di diritto tributario europeo, tra cui gli autori, in questo numero.

nere che l'argomento a favore di una imposta europea sembra (un po') più forte in questo preciso momento storico rispetto a quello antecedente la crisi COVID-19.

Un evento di tale portata dimostra che, nonostante gli Stati nazionali rimangano il piano più adatto ad attuare una risposta sia dal punto di vista sanitario che economico, il piano europeo ha assunto un ruolo vitale in relazione non soltanto al coordinamento, ma anche al sostegno finanziario e materiale verso gli Stati membri più esposti. Di fronte alle enormi conseguenze di settimane di blocco sulle economie europee interdipendenti, il dibattito sul rafforzamento della solidarietà europea – anche se con strumenti di ridistribuzione più solidi – si è trasformato, passando da un mero dibattito ideologico sulle virtù e le carenze della gestione governativa tra Stati membri ricchi e poveri al problema condiviso di assicurare la ripresa economica per tutti gli Stati membri e, in ultima analisi, di garantire la sopravvivenza della stessa Unione Europea.

Tale dibattito ha anche rivelato che il 'costo della non Europa', cioè l'obbligo di organizzare trasferimenti *ad hoc* tra gli Stati membri per evitare esplosioni di debito insostenibili e a valanga dei Paesi più esposti, potrebbe essere molto più alto del costo della messa in comune delle risorse finanziarie a livello dell'Unione europea. Inoltre, durante la crisi COVID-19, sono stati messi in evidenza i limiti dell'utilizzo di strumenti monetari per garantire la solidarietà intra-UE (almeno all'interno dell'Eurozona). Il ruolo della Banca Centrale Europea non è e non sarà mai quello di fornire assistenza finanziaria mirata agli Stati membri. Ciò è inerente alla natura di una banca centrale indipendente, ma non è nemmeno auspicabile da un punto di vista democratico, come ha dimostrato la recente sentenza della Corte costituzionale tedesca[51].

Da un punto di vista giuridico, l'adozione di una vera e propria imposta UE potrebbe richiedere importanti cambiamenti dell'attuale quadro costituzionale europeo. Attualmente l'articolo 311, TFUE, consente – attraverso una procedura piuttosto macchinosa ma democratica – l'adozione di nuove risorse proprie. Come dimostra il precedente dei dazi doganali, nulla nel Trattato impedisce che una nuova risorsa propria dell'UE possa essere basata su un'imposta[52]. Tuttavia, ciò richiederebbe l'adozione di norme comuni, se non identiche, sulla struttura di tale imposta europea, che potrebbe essere ottenuta solo utilizzando la base giuridica esistente nei Trattati. In particolare, l'articolo 113 per le imposte indirette, 115 per le imposte dirette e 192 per le imposte ambientali richiedono l'unanimità del Consiglio e una mera consultazione del Parlamento europeo ai fini della approvazione di una norma fiscale. Ci si può chiedere se tale procedura sia adatta a stabilire la base e l'aliquota di una futura imposta europea, alla luce delle tradizioni costituzionali degli Stati membri e in particolare del principio «No taxation without

[51] Bundesverfassungsgericht, 5 maggio 2020, 2 BvR 859/15, 2 BvR 1651/15, 2 BvR 2006/15, 2 BvR 980/16. Cfr. Kube 2020.

[52] L'art. 311 TFUE è la norma che più spesso viene invocata come possibile fondamento giuridico di una imposta europea. Si vedano, in questo volume, i saggi di Bizioli 2022 e Canè 2022.

representation»[53]. La Commissione ha proposto nel 2019 di passare progressivamente alla maggioranza qualificata in materia fiscale, riforma che sarebbe possibile senza modificare il Trattato UE in base alla cosiddetta «clausola passerella» (art. 48, par. 7, TUE); gli argomenti utilizzati sembrano ancora più convincenti per quanto riguarda l'adozione di un vero e proprio tributo UE[54].

A conclusione di quanto sino ad ora esposto, si possono fare alcune osservazioni preliminari. In primo luogo, come dicono i francesi «Un bon impôt est un vieil impot» (una buona tassa è una vecchia tassa), creare una nuova tassa è sempre stato un compito piuttosto difficile e di solito è stato reso possibile da eventi straordinari, spesso da guerre[55]. Rimane da vedere se la lotta al riscaldamento climatico potrà creare questo sentimento di necessità all'interno di tutti gli Stati membri, come l'ha recepito la Commissione proponendo il *Green New Deal*. Inoltre, oltre alla – più comprensibile – naturale avversione che i popoli e i Paesi potevano manifestare all'introduzione di nuove tasse (che ha provocato diverse rivoluzioni), non vanno trascurati i costi amministrativi legati all'introduzione di una tassa completamente nuova in 27 Stati, anche in considerazione delle notevoli disparità dovute alle diverse culture fiscali. Va tenuto presente che la Commissione ha proposto, nel corso degli anni, senza successo, nuove tasse come la *carbon tax*[56], la tassa sulle automobili basata sulla CO_2[57], le tasse sulle transazioni finanziarie (anche nell'ambito della cooperazione per il miglioramento)[58] e, più recentemente, la *digital tax*[59].

[53] Sebbene la legittimità democratica del Parlamento europeo possa essere messa in discussione alla luce delle differenze nei processi elettorali nei vari Stati membri utilizzati per eleggere i propri deputati, l'attuale procedura secondo la quale le direttive e i regolamenti fiscali sono attualmente adottati dal solo Consiglio non garantisce un efficace controllo democratico dei parlamenti nazionali, nonostante il limitato meccanismo di controllo da parte dei parlamenti nazionali sul mancato rispetto dei progetti di atti legislativi stabilito dal Protocollo sull'applicazione dei principi di sussidiarietà e di proporzionalità (Protocollo n. 2). Si vedano i pareri della Commissione europea, i pareri dei parlamenti nazionali e le risposte della Commissione, vd. <http://ec.europa.eu/dgs/secretariat_general/relations/relations_other/npo/index_en.htm> (03/2021).

[54] Comunicazione della Commissione, *Verso un processo decisionale più efficiente e democratico nella politica fiscale dell'UE,* COM(2019) 8 def., 15 gennaio 2019.

[55] Si veda ad esempio l'adozione dell'imposta sul reddito nel Regno Unito nel 1799, come tassa temporanea per finanziare le guerre napoleoniche o in Francia nel 1914 per sostenere lo sforzo della Prima guerra mondiale.

[56] Commissione, proposta di direttiva del Consiglio che introduce una tassa sulle emissioni di anidride carbonica e sull'energia, COM(92) 226 def., 2 giugno 1992. Per un approfondimento sul tema, si veda Majocchi 2022.

[57] Commissione, proposta di direttiva del Consiglio relativa alle tasse sulle autovetture, COM(2005) 261 def., 5 luglio 2005.

[58] Commissione, proposta di direttiva del Consiglio concernente un sistema comune d'imposta sulle transazioni finanziarie e recante modifica della direttiva 2008/7/CE, COM(2011) 594 final, 28 settembre 2011, e Commissione, proposta di direttiva del Consiglio relativa all'attuazione di una cooperazione rafforzata nel settore della tassazione delle transazioni finanziarie, COM(2013) 71 final, 14 febbraio 2013.

[59] Commissione, proposta di direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali sulle entrate derivanti dalla prestazione di determinati servizi digitali, COM(2018) 148 final, 21 marzo 2018.

In questo contesto, sembra opportuno non aggiungere ostacoli amministrativi, già di per sé notevoli, all'attuale ostacolo politico all'introduzione di un trasferimento diretto del gettito fiscale dagli Stati membri all'Unione. Inoltre, è essenziale che la risorsa scelta sia in grado di fornire al bilancio europeo un gettito significativo e stabile, e c'è sempre una foschia di incertezza sulla capacità di raccolta di gettito delle imposte 'non testate'. Un ultimo elemento da prendere in considerazione è il fatto che una vera e propria imposta europea per sua stessa natura non può dar luogo a divisioni territoriali che favoriscano il risentimento tra gli Stati membri, come avviene attualmente per la determinazione dei contribuenti netti e dei beneficiari netti del bilancio dell'Unione Europea.

Sotto questi aspetti, appare certamente pertinente ricordare la soluzione escogitata nella proposta della Commissione del 2011[60], sfortunatamente rimasta lettera morta dagli Stati membri. L'idea riguardava una lieve modifica del sistema attuale delle risorse proprie in aggiunta ad una sola innovazione, che gli Stati membri però non erano pronti a discutere ai tempi (sperando che adesso lo siano), ovvero quella di trasformare la risorsa Iva in una (quasi) imposta europea, con l'istituzione di un'aliquota specifica europea su quella nazionale, con massima del 2%. Questa proposta della Commissione presenta indubbi meriti in termini di semplicità, fattibilità e legame con il mercato interno, dato che esistono in materia di Iva un sistema largamente armonizzato e strumenti di cooperazione tra gli Stati membri, se non che il lento sviluppo di una cultura tributaria comune tra amministrazioni nazionali, oltre alla possibilità di poter anticipare precisamente l'impatto in termini di gettito.

Detto questo, come dimostrano diversi studi precedenti[61], ci sono ancora numerosi potenziali candidati. In una risoluzione del 15 maggio 2020, il Parlamento europeo ha ribadito la sua posizione a sostegno delle precedenti proposte della Commissione relative alla lista di potenziali candidati per nuove risorse proprie:

[60] Commissione, proposta di decisione del Consiglio relativa al sistema delle risorse proprie dell'Unione europea, COM(2011) 510 def., 29 giugno 2011. Cfr. il seguente link: <https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/about_the_european_commission/eu_budget/com-2011-510_2011_en.pdf> (03-2021).

[61] Cfr. Parlamento europeo, *Documento di lavoro sul miglioramento del funzionamento dell'Unione europea sulla base del potenziale del Trattato di Lisbona*, 30 ottobre 2015, par. 42, e i lavori del Gruppo di alto livello sulle risorse proprie istituito nel 2014 da Monti: Commissione europea, Gruppo ad alto livello sulle risorse proprie, <http://ec.europa.eu/budget/mff/hlgor/index_en.cfm> (03-2021). Tra la letteratura scientifica, cfr. F. Heinemann, P. Mohl, E. Osterloh, *Reform Options for the EU Own Resources System*, Research Project 8/06 Commissioned by the German Federal Ministry of Finance, 18 gennaio 2008; I. Begg, H. Enderlein, J. Le Cacheux, M. Mrak, *Financing of the European Union Budget*, Study for the European Commission, Directorate general for Budget, 29 aprile 2008, <http://www.eurosfaire.prd.fr/7pc/doc/1235401638_study_financingeu_de_en_fr.pdf> (03/2021); Lang et al. 2008; Cattoir 2009; Schratzenstaller et al. 2016; De Feo, Laffan 2016.

una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società, la tassazione dei servizi digitali, una tassa sulle transazioni finanziarie, il reddito derivante dal sistema di scambio di quote di emissione, un contributo per le materie plastiche e un meccanismo di adeguamento alle frontiere del carbonio[62].

Ognuna di queste imposte ha vantaggi e svantaggi economici, che dovrebbero essere attentamente soppesati rispetto a considerazioni di democrazia, certezza del diritto, attuazione amministrativa, fattibilità politica, equità e capacità di pagamento. In ogni caso, il dibattito per una imposta UE appare ben lontano dall'essere concluso, in un contesto in cui l'attuale crisi COVID-19 offre un'illustrazione convincente di come la solidarietà europea e la responsabilità nazionale non debbano essere trattate in modo opposto, ma piuttosto come obiettivi complementari di un'integrazione europea sostenibile.

Riferimenti bibliografici

Anastopoulos, J. 1979. *Les aspects financiers du fédéralisme*. Parigi: L.G.D.J.

Ardant, A. 1976. *Histoire financière de l'Antiquité à nos jours*. Parigi: Gallimard.

Bizioli, O. 2022. "Un passo ulteriore verso un sistema federale: un tributo per l'Unione Europea." In *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell'U.E. tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea*, a cura di Campus, M., Dorigo S., Federico V., e N. Lazzerini. Firenze: Firenze University Press.

Bizioli, O. 2022. "Profili di un'imposta propria dell'Unione Europea." In *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell'U.E. tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea*, a cura di Campus, M., Dorigo S., Federico V., e N. Lazzerini. Firenze: Firenze University Press.

Casado Ollero, G. 2001. "L'ordinamento comunitario e l'ordinamento tributario interno." In Amatucci, A. *Trattato di diritto tributario, Annuario*, 505-63. Padova: CEDAM.

Cattoir, P. 2009. *Options for an EU financing reform*. Parigi: Notre Europe.

Dafflon, B. 2001-02. "Théorie de la décentralisation et du fédéralisme financier." In *Cours de Finances publiques II*. Université de Fribourg (Suisse).

Dastoli, P. V. 2020. *Un progetto, un metodo e un'agenda per non sciogliere l'Unione Europea*. Roma: Castelvecchi.

De Bùrca, G. 2002. "Unpacking the Concept of Discrimination in EC and International Trade Law." In *The Law of the Single European Market, Unpacking the Premises*, a cura di C. Barnard, e J. Scott. 181-196. Oxford: Hart Publishing.

De Feo, A., e B. Laffan. 2016. "EU Own Resources: Momentum for a Reform?." *European University Institute* <http://ec.europa.eu/budget/mff/hlgor/library/selected-readings/01-DOC-COMM-EUORMomentumForReform-EUIDeFeoLaffan-Feb2016.pdf> (03-2021).

[62] Risoluzione P9_TA-PROV(2020)0124 del Parlamento europeo, del 15 maggio 2020, sul nuovo quadro finanziario pluriennale, le risorse proprie e il piano di ripresa. Cfr. anche Relazione interlocutoria P8_TA(2018)0449 del Parlamento europeo, del 14 novembre 2018, *sul quadro finanziario pluriennale 2021-2027 — Posizione del Parlamento in vista di un accordo*.

Faria, A. G. A. 1995. "Tax coordination and harmonisation." In *Tax policy handbook*, a cura di P. Shome. Washington D. C.: IMF.

Fontana, O. 2022. "Tra solidarietà europea e responsabilità nazionali: la tutela dei beni pubblici europei." In *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell'U.E. tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea*, a cura di Campus, M., Dorigo S., Federico V., e N. Lazzerini. Firenze: Firenze University Press.

Hamilton, A. 1787a. *The Federalist Papers* 21.

Hamilton, A. 1787b. *The Federalist Papers* 22.

Kofler, G. 2020. "EU power to tax: Competences in the area of direct taxation." In *Research Handbook on European Union Taxation Law*, a cura di C. H. J. I. Panayi, W. Haslehner, e E. Traversa. 11-50. Cheltenham e Northampton: Edward Elgar.

Kube, H. 2020. "Lehren aus Karlsruhe - die EU-Finanzierung weiterdenken." *VerfBlog*, 17 maggio 2020 <https://verfassungsblog.de/lehren-aus-karlsruhe-die-eu-finanzierung-weiterdenken> (03-2021).

Lang, M, a cura di. 2008. *EU-Tax*. Vienna: Linde Verlag.

Lang, M., et al., a cura di. 2008. *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*. Londra: Spiramus Press.

Lyons, T. 2018[3]. *EU Customs Law*. Oxford: OUP.

Majocchi, A. 1987. "Le fédéralisme fiscal et la fonction redistributive. Le cas de la Communauté européenne." *Revue française de finances publiques* 20: 137-55.

Majocchi, A. 2022. "*Una fiscalità europea per uno sviluppo equo e sostenibile*." In *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell'U.E. tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea*, a cura di Campus, M., Dorigo S., Federico V., e N. Lazzerini. Firenze: Firenze University Press.

Musgrave, R. A., e P. B. Musgrave. 1986. *Public Finance in Theory and Practice*. New York: McGraw-Hill.

Oates, W. E. 2002. "Fiscal federalism and European Union: some reflections." In *Il futuro dei sistemi di welfare nazionali tra integrazione europea e decentramento regionale. coordinamento, competizione, mobilità*, XIV conferenza della Società italiana di economia pubblica, Università di Pavia, 4-5 ottobre 2002: 36-56, <http://www.siepweb.it/siep/images/joomd/1398076615132.pdf> (03-2021).

Perissich, R. "postilla di Riccardo Perissich." In Russo, E. "I beni pubblici europei (con una postilla di Riccardo Perissich)." <http://www.astrid-online.it/static/upload/protected/Russ/Russo_I-beni-pubblici-europei_postilla-Perissich.pdf> (03-2021).

Prus'homme, R. 1985. "Fédéralisme fiscal et politiques sociales." In *Public finance and social policy: Proceedings of the 39th Congress of the International Institute of Public Finance, Budapest, 1983*: 339-53. Detroit: WSU Press.

Ross, M. L. 2004. "Does Taxation Lead to Representation." *British journal of political science* 2: 229-249.

Russo, E. "I beni pubblici europei (con una postilla di Riccardo Perissich)." <http://www.astrid-online.it/static/upload/protected/Russ/Russo_I-beni-pubblici-europei_postilla-Perissich.pdf> (03-2021).

Schratzenstaller, M., Krenek A., Nerudová D., e M. Dobranschi. 2016. "EU Taxes as Genuine Own Resource to Finance the EU Budget: Pros, Cons and Sustainability-oriented Criteria to Evaluate Potential Tax Candidates." *FairTax Working Paper* 3, giugno 2016 <http://ec.europa.eu/budget/mff/Library/hlgor/selected-readings/40-DOC-COMM-EuTaxes-Schratzenstalle.pdf> (03-2021).

Seer, R. 2008. "Le fonti del diritto comunitario ed il loro effetto sul diritto tributario." In *Per una costituzione fiscale europea*, a cura di A. Di Pietro: 31-52. Padova: CEDAM.

Ter-Minassian, T. 1997. *Fiscal federalism in theory and practice*. Washington: IMF.
Traversa, E. 2008. "National report: Belgium." In *EU-Tax*, a cura di M. Lang: 49-72. Vienna: Linde Verlag.
Traversa, E. 2010. *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales des Etats membres face au droit communautaire*. Bruxelles: Larcier.
Stancanelli, P. 2005. "Le competenze dell'Unione Europea." In Colucci, M. e S. Sica, *L'unione europea - Principi-Istituzioni, Politiche, Costituzione*: 17-33. Bologna: Zanichelli.
Traversa, E., e G. Bizioli. 2020. "Solidarity in the European Union in the time of COVID-19: paving the way for a genuine EU tax?." *Intertax* 8/9: 743-753.
Vanistendael, F. 2010. "The Crisis: A Window of Necessity for EU Taxation." *European Taxation* 9: 394-401.
Vanistendael, F. 2011. "Revisiting Taxation in the Wake of the Crisis: between national fiscal sovereignty and tax harmonisation." *Madariaga Paper* 3.

Tra solidarietà europea e responsabilità nazionali: la tutela dei beni pubblici europei

Olimpia Fontana

Sommario: 1. Il bilancio come un insieme comunitario. 2. Funzioni di bilancio: tra teoria e realtà. 3. La stabilizzazione macroeconomica: riduzione o condivisione del rischio? 4. La fornitura di beni pubblici: per una solidarietà di emergenza. 5. Il lato delle entrate e il collegamento con le politiche. 6. L'introduzione di nuove risorse proprie: possibilità di cambiamento.

1. Il bilancio come un insieme comunitario

Il tema della solidarietà tra paesi membri dell'Unione europea (Ue) è al cuore del processo stesso d'integrazione europea, nell'ambito di una continua tensione tra la rinuncia alla sovranità nazionale, mossa da una spinta alla cooperazione, e il mantenimento di prerogative di interesse strategico per gli stati. L'Ue nasce infatti dalla decisione dei suoi membri di mettere in comune alcuni aspetti selezionati delle rispettive sovranità, in un processo la cui evoluzione si esprime in ambito sia di scelta delle politiche comunitarie, sia di disponibilità e modi di finanziamento di tali politiche. Si tratta di due facce della stessa medaglia, quella del bilancio dell'Unione europea, il quale rappresenta lo strumento operativo che supporta e accompagna i grandi passaggi del processo evolutivo dell'Ue.

Sul piano delle politiche, i maggiori progressi verso una maggiore cooperazione sono stati fatti soprattutto in ambito economico, attraverso la creazione del mercato unico. In esso la centralizzazione delle competenze risponde principalmente all'esigenza di contenere gli effetti della concorrenza tra paesi dovuti alla presenza di differenze normative nazionali. In una parola, l'obiettivo è quello di garantire il c.d. *level playing field*. In effetti, nel dibattito accademico è stato osservato che il tipo di solidarietà su cui si basa l'Ue oggi ha più a che fare con l'interdipendenza tra paesi che si è creata proprio attraverso l'integrazione economica (*de facto solidarity*), piuttosto che con un sentimento disinteressato e spontaneo (*affective solidarity*) che sembrava animare i trattati originari (Fabry, "European Solidarity").

Olimpia Fontana, Centre for Studies on Federalism, Turin, Italy, fontana@csfederalismo.it

Referee List (DOI: 10.36253/fup_referee_list)
FUP Best Practice in Scholarly Publishing (DOI 10.36253/fup_best_practice)

Olimpia Fontana, *Tra solidarietà europea e responsabilità nazionali: la tutela dei beni pubblici europei*, © Author(s), CC BY 4.0, DOI 10.36253/978-88-5518-591-2.09, in Mauro Campus, Stefano Dorigo, Veronica Federico, Nicole Lazzerini (edited by), *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell'Ue tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea*, pp. 143-162, 2022, published by Firenze University Press, ISBN 978-88-5518-591-2, DOI 10.36253/978-88-5518-591-2

In effetti, a partire dagli anni Ottanta il bilancio dell'Unione europea rappresenta lo strumento capace di tenere insieme da una parte il processo di liberalizzazione economica e dall'altra l'obiettivo di integrazione sociale tra paesi che avevano condizioni di partenza diverse. Una sintesi in cui integrazione e solidarietà sono ben evidenziate dalle parole di Delors: «competition which stimulates, cooperation which strengthens and solidarity which unites» (Delors, "For a revival of Europe"). Tuttavia, cooperazione e solidarietà sono aspetti che oggi vanno rafforzati, sebbene declinandoli sotto nuove dimensioni. La crisi finanziaria ha prodotto una nuova accelerazione a livello di coordinamento delle politiche fiscali nazionali, senza tuttavia generare il tassello mancante alla politica economica europea, ovvero una capacità fiscale autonoma, dotata di potere impositivo, su cui si fonderebbe un'unione fiscale compiuta.

Sul piano delle risorse, la disponibilità dei paesi membri ad aumentare la dimensioni del bilancio, attualmente intorno all'1% del Pil dell'Ue, è ostacolata dalla natura stessa delle fonti di finanziamento, composte prevalentemente dai contributi nazionali, una misura indicativa della capacità contributiva di ciascun paese. L'aspetto critico dei contributi nazionali consiste nell'indurre i paesi a valutare la loro partecipazione all'Ue in termini di ritorno economico (*juste retour*), alimentando una logica che riduce la disponibilità a mettere in comune maggiori risorse finanziarie. Inoltre, essendo tali risorse provenienti dalla tassazione generale di un paese, il collegamento tra quanto prelevato e la sua destinazione d'uso risulta poco trasparente agli occhi dei cittadini.

Sulle fonti e sugli impieghi del bilancio dell'Unione europea da qualche anno è in corso una profonda riflessione su come sia possibile riformare entrambi i lati, nell'intento di procedere verso una maggiore cooperazione[1]. Talvolta il dibattito affronta le due dimensioni in modo disgiunto, trascurando l'importanza di considerare il bilancio nel suo complesso. Questo contributo intende affrontare il tema della solidarietà all'interno dell'Ue, domandandosi quale sia nel contesto attuale l'ambito in cui è plausibile ricercare una maggiore solidarietà e di quali possibilità di finanziamento l'Ue potrebbe disporre per sostenere concretamente tale ambizione, all'insegna di una coerenza interna tra fonti e impieghi.

2. Funzioni di bilancio: tra teoria e realtà

Al fine di valutare in quale ambito funzionale esistano oggi margini per aumentare il livello di solidarietà tra paesi, può essere utile analizzare il bilancio dell'Unione europea con la lente della teoria del *federalismo fiscale*[2]. Esso analizza

[1] Nel 2017, la Commissione europea ha pubblicato una serie di *reflection paper* su temi caldi dell'Ue, tra cui quello della riforma delle finanze pubbliche, dove si esplorano diversi scenari in cui il processo di integrazione potrebbe svilupparsi ciascuno con un esito diverso per quanto riguarda il livello di spesa, gli obiettivi perseguiti e l'origine dei fondi da utilizzare (Commissione europea, *Documento di riflessione sul futuro delle finanze dell'Ue*, COM(2017) 358 def., 28 giugno 2017).

[2] La prospettiva federalista, per la ricostruzione dei rapporti tra Stati membri e Unione europea, è sostenuta da Bizioli 2022.

il modo con cui sia diversi livelli di governo sia diversi governi allo stesso livello interagiscono tra loro, coordinandosi oppure competendo, e cerca di determinare in entrambi i casi l'allocazione ottimale di risorse pubbliche (Vaneecloo 2006).

Sulla base della scomposizione funzionale del ruolo economico dello Stato (Musgrave 1959), il federalismo fiscale cerca di stabilire in termini di equità ed efficienza a quali livelli di governo debbano corrispondere tre funzioni:

- La funzione di *stabilizzazione* del Pil, intesa come risposta all'esigenza di sostenere la domanda in seguito a shock che possono determinare un rallentamento del ciclo economico. In base all'approccio prevalente, tale funzione va svolta a livello centrale, per tre ragioni (Paramithiotti e Zatti 2015). Innanzitutto, le autorità decentrate hanno a disposizione una gamma di strumenti e dei margini di manovra ridotti rispetto al livello centrale per correggere il ciclo economico. Secondo, una parte degli effetti di stimolo finanziati a livello locale traboccherebbe sugli altri sistemi economici, dando luogo a esternalità positive che rendono sub-ottimale l'intervento condotto a livello decentrato. Terzo, la mancanza di coordinamento tra autorità può creare il rischio di portare avanti iniziative in maniera indipendente, con asincronia e incoerenza, producendo così risultati sub-ottimali a livello aggregato.
- La funzione di *redistribuzione* del reddito, volta a modificare la redistribuzione delle risorse generata dal mercato col fine di renderla maggiormente in linea con criteri di equità. Una politica di questo tipo condotta a livello decentrato corre il rischio di favorire l'emigrazione delle basi imponibili e attrarre categorie più disagiate. Essa, pertanto, andrebbe condotta a livello centrale.
- La funzione *allocativa* di tutti quei beni e servizi (beni pubblici) che il mercato potrebbe non produrre o produrre in maniera inadeguata. Essa dovrebbe essere distribuita tra livelli di governo sulla base del principio che essa deve essere assegnata al livello di governo nel cui territorio hanno luogo i benefici della spesa pubblica. In pratica, al governo centrale spetta la fornitura di beni e servizi consumati dall'intera popolazione, mentre i governi locali provvedono a quei beni e servizi che riguardano la loro popolazione.

In Europa è in corso una trasformazione istituzionale di devoluzione di poteri verso l'alto dai governi degli stati membri all'Ue, sulla base di un modello di federalismo fiscale che presenta alcuni tratti dello schema teorico tradizionale, ma con caratteristiche distintive proprie dell'esperienza europea (Majocchi, "Theories of Fiscal Federalism"). Essa si discosta dal modello di federalismo fiscale tradizionale, essendo sia la funzione di stabilizzazione sia quella di redistribuzione condotte principalmente a livello nazionale, quindi decentrato. La produzione di beni pubblici andrebbe, invece, maggiormente centralizzata (Tabellini, "The assignment of task in an Evolving European Union"). La configurazione relativa alle tre funzioni nella realtà europea assume quindi il seguente assetto:

- La funzione di stabilizzazione ha preso forma in particolare in occasione della crisi finanziaria attraverso forme esterne al bilancio dell'Unione europea, quali le misure espansive di politica monetaria della Banca centrale europea (Bce) e il Meccanismo europeo di stabilità (Mes). Quest'ultimo rappresenta

una notevole manifestazione di solidarietà da parte dei paesi più solidi nei confronti di quelli più fragili, ma interviene quando un paese versa già in condizioni critiche in termini di sostenibilità del debito e, soprattutto, nasce da un trattato intergovernativo che lo colloca al di fuori del perimetro istituzionale dell'Unione europea (Galli, "Il Meccanismo Europeo di Stabilità"). Non esiste invece, all'interno del bilancio, una funzione di stabilizzazione a contrasto degli shock, asimmetrici e non, come la teoria tradizionale invece suggerirebbe.

- Le politiche redistributive sono una competenza dei governi nazionali e sembra ragionevole ritenere che restino al livello di governo più vicino agli stati per via delle marcate differenze che persistono tra i paesi membri nelle preferenze circa il livello ottimo di redistribuzione. Tuttavia, la maggior parte dei compiti dell'Ue riguarda la sfera della ridistribuzione, attraverso la politica di coesione, coi Fondi strutturali e d'investimento che trasferiscono risorse dal bilancio dell'Unione europea verso le regioni in ritardo di sviluppo con lo scopo di rafforzare la coesione economica, sociale e territoriale. O ancora, la Politica agricola comune (Pac), che fornisce supporto al reddito agli operatori del settore agricolo.
- La funzione allocativa trova poco spazio nel bilancio dell'Unione europea: la difesa, la politica estera e di sicurezza sono in gran parte compiti nazionali. Sebbene ci sia una centralizzazione in settori quali istruzione, ricerca e politiche ambientali, è tuttavia difficile misurarne il livello, perché spesso l'Ue e le autorità nazionali condividono le responsabilità. Anche il mercato unico può essere considerato un bene pubblico europeo, in cui la centralizzazione di competenze è stata forte: dalla rimozione delle barriere al commercio e alla mobilità dei fattori, alla creazione della moneta unica.

Per comprendere il peso che ciascuna delle tre funzioni occupa nel bilancio dell'Unione europea, si osservi la suddivisione per aree tematiche dell'attuale programmazione economica, il Quadro finanziario pluriennale (Qfp) 2014-20, che ammonta a circa 1.087 miliardi di euro[3]:

- Voce di spesa 1a: Competitività per la crescita e l'occupazione (142,1 miliardi, 13% del bilancio)
- Voce di spesa 1b: Coesione economica, sociale e territoriale (371,4 miliardi, 34%)
- Voce di spesa 2: Crescita sostenibile: risorse naturali (420 miliardi, 39%)
- Voce di spesa 3: Sicurezza e cittadinanza (17,7 miliardi, 2%)
- Voce di spesa 4: Ruolo mondiale dell'Europa (66 miliardi, 6%)
- Voci di spesa 5 e 6: Amministrazione e compensazioni (69,6 miliardi, 6%)

Sulla base della distinzione funzionale del bilancio, si può estrapolare che la funzione di redistribuzione avviene attraverso le voci 1.b (Coesione economica,

[3] Per ciascuna voce di spesa viene indicata la disponibilità finanziaria e il peso relativo % sul totale del bilancio; dati dal sito della Commissione europea: <https://ec.europa.eu/info/strategy/eu-budget/spending/topic/eu-funding-programmes-2014-2020_en> (03-2021).

sociale e territoriale) e 2 (Crescita sostenibile: risorse naturali), mentre le rimanenti voci 1.a, 3 e 4 rientrano nella funzione allocativa, soprattutto quella riguardante la competitività e il mercato unico[4]. Quindi, circa il 73% del bilancio dell'Unione europea serve a sostenere la redistribuzione territoriale, mentre il 21% finanzia la produzione di beni pubblici europei[5]. La preponderanza della redistribuzione territoriale all'interno del bilancio dell'Unione europea trova giustificazione sia in termini di solidarietà economica, laddove i paesi membri ritengono intollerabili livelli di disparità troppo elevati, motivati da una *affective solidarity,* sia di sostenibilità politica, quando uno sviluppo equilibrato tra regioni è posto come condizione necessaria per consentire l'avanzamento del processo di integrazione economica-commerciale, la *de facto solidarity* che ha permesso gli sviluppi del mercato unico.

Nel corso delle ultime due programmazioni si è verificata una riformulazione del bilancio in favore della funzione allocativa: tra l'attuale Qfp e il Qfp 2007-13, le voci relative ai beni pubblici sono aumentate (rispettivamente del 37%, 26,5% e 3,3%) mentre la spesa in redistribuzione è diminuita (in media di circa il 10%; *Riesame/revisione intermedia del quadro finanziario pluriennale 2014-2020. Un bilancio dell'UE incentrato sui risultati*, COM(2016) 603 def., 14 settembre 2016). Nonostante ciò, la tradizionale configurazione del bilancio non è cambiata nella sostanza, restando un bilancio sostanzialmente redistributivo[6].

Nel 2018 la Commissione ha lanciato una proposta per il Qfp 2021-27 che prevede di portare avanti il trend già in atto di diminuzione delle risorse a disposizione delle politiche 'tradizionali', con una riduzione di circa il 5 per cento per la Pac e per la politica di coesione (*Un bilancio moderno al servizio di un'Unione che protegge, che dà forza, che difende. Quadro finanziario pluriennale 2021-2027,* COM(2018) 321 def., 2 maggio 2018). Tale proposta mira a liberare risorse utili a finanziare beni pubblici europei e propone la creazione di una linea di bilancio dedicata all'eurozona per finanziare una nuova funzione europea di stabilizzazione degli investimenti. È pertanto all'interno di queste due categorie che oggi, a differenza del passato, vanno rivolti gli sforzi per portare avanti una maggiore solidarietà tra paesi.

[4] Nella pratica la distinzione tra le tre funzioni non è automatica, perché possono intersecarsi tra di loro. Ad esempio, la politica di coesione negli ultimi anni ha contribuito a supportare il calo degli investimenti pubblici in conseguenza della crisi, con un aumento del tasso di cofinanziamento da parte del bilancio Ue, mentre il secondo pilastro della Pac ('sviluppo rurale') promuove attraverso l'agricoltura la tutela dell'ambiente e la riduzione del cambiamento climatico. O ancora, l'opzione preferita dalla Commissione per creare una funzione di stabilizzazione del bilancio prevede uno schema di protezione per gli investimenti europei, come forma complementare ai bilanci nazionali in caso di forti shock asimmetrici: Fontana e Venturi, "I beni pubblici europei nel bilancio dell'Unione" (03-2021).

[5] Il rimanente 6% del bilancio assolve spese di amministrazione e compensazioni.

[6] In particolare, la spesa per l'azione esterna ricopre solo il 5,6 per cento del bilancio e la sua dotazione è aumentata in modo quasi irrilevante rispetto al precedente Qfp, mentre l'azione comunitaria in ambito di immigrazione rientra nella già esigua voce 'Sicurezza e cittadinanza', di cui fanno parte anche programmi per la salute, la cultura e la giustizia: Fontana e Venturi, "I beni pubblici europei nel bilancio dell'Unione" (03-2021).

3. La stabilizzazione macroeconomica: riduzione o condivisione del rischio?

Sin dalla sua creazione, l'Unione economica e monetaria (Uem) è apparsa il frutto di un compromesso istituzionale: se la politica monetaria è stata completamente federalizzata, quella economica è rimasta decentralizzata, soggetta a regole fiscali e meccanismi di coordinamento intergovernativo. Avendo rinunciato alla sovranità monetaria, i paesi membri hanno ceduto un importante strumento di stabilizzazione, ossia il tasso di cambio, usato in passato dai paesi della periferia per contrastare crisi recessive, mentre gli stabilizzatori automatici a livello nazionale possono non operare pienamente stante il rispetto delle regole di bilancio. Ciò porta inoltre a divergenze negli andamenti ciclici delle varie economie che rendono difficile e inefficace la gestione di un'unione monetaria. Una possibile soluzione sarebbe la creazione di un meccanismo di stabilizzazione a livello europeo, che preveda trasferimenti di reddito che allevino il costo che lo shock impone sui cittadini di quel paese (De Grauwe 2018).

L'ipotesi di dotare l'Uem di una funzione di stabilizzazione è apparsa a livello istituzionale nel 2012 nel documento noto come 'Rapporto dei Quattro Presidenti' (del Consiglio europeo, della Commissione europea, della BCE e dell'Eurogruppo), all'interno del dibattito sulla creazione di capacità fiscale autonoma dell'eurozona (nota in inglese come *fiscal capacity*)[7]. Nel documento vengono tracciate due possibili configurazioni per la capacità fiscale dell'Uem:

- uno strumento di convergenza e competitività, finalizzato a sostenere attraverso incentivi finanziari limitati, temporanei, flessibili e mirati, gli Stati membri che concludono accordi di natura contrattuale con le istituzioni dell'Ue;
- uno strumento centralizzato di stabilizzazione macroeconomica volta a contrastare gli shock economici asimmetrici, consentendo un parziale assorbimento degli stessi. Ciò potrebbe assumere la forma di un meccanismo di tipo assicurativo tra i paesi dell'area dell'euro.

Sebbene venga riconosciuta la necessità di dotare l'Uem di una funzione di stabilizzazione, il documento chiarisce la complementarietà delle due misure all'interno di una precisa tempistica di attuazione: gli accordi contrattuali e i relativi incentivi finanziari sosterrebbero un processo di convergenza che porterebbe in una fase successiva alla creazione dello strumento di stabilizzazione.

Queste due accezioni di *fiscal capacity* riflettono due modi diversi di intendere la convivenza nell'Uem. La realizzazione di riforme strutturali e, in generale, di politiche che riducono l'eterogeneità macroeconomica, limitano la vulnerabilità finanziaria, rafforzano il sistema bancario domestico e mantengono una condotta fiscale prudente si rifanno a un criterio di responsabilità nazionale che ciascun paese membro deve rispettare, col fine di abbassare il rischio di crisi per

[7] Presidente del Consiglio europeo, "Verso un'autentica unione economica e monetaria". Per una ricostruzione della capacità fiscale a livello istituzionale, vedi Fabbrini, "A fiscal capacity for the eurozone: constitutional perspectives".

sé e per gli altri (*risk reduction*); mentre la creazione di meccanismi a livello europeo di condivisione dei rischi, quali la centralizzazione di determinate voci di spesa e di entrata nel bilancio, per permettere trasferimenti contro-ciclici e/o progetti di investimento comuni, sono misure riconducibili alla ricerca di una maggiore solidarietà e condivisione del rischio (*risk sharing*).

Seppur forme di *risk sharing* sarebbero necessarie all'interno di una unione monetaria[8], i timori che si verifichino comportamenti di azzardo morale e trasferimenti permanenti[9] rendono politicamente difficile percorrere questa strada. Ciò vale tanto più nell'eurozona, per una semplice ragione: se la politica economica di un'unione monetaria senza unità politica richiederebbe che non sia possibile determinare in anticipo quali sono i paesi più esposti a rischi finanziari e prolungate recessioni, cosa possibile in unioni di paesi con un certo grado di convergenza, al contrario «nell'eurozona non esiste il velo di ignoranza su dove siano collocati i maggiori rischi e vulnerabilità» (Fracasso 2018, 4). La controversia in Europa è esacerbata dalla divisione tra paesi creditori e debitori che pone un enorme ostacolo alle virtù della solidarietà, impedisce tempestive risoluzioni alle crisi e pone in dubbio l'impegno stesso verso un destino comune (Marhold, "A European Common Good?").

Non solo la convergenza viene quindi considerata un prerequisito politico per portare avanti qualunque proposta di condivisione del rischio; essa veniva vista come il risultato (atteso) stesso del processo di integrazione monetaria:

> Before the creation of the euro, the prevailing view in European economic circles was that economic and monetary union would reduce the incidence of asymmetric shocks. Policy-induced asymmetric shocks would be largely eliminated by the adoption of a single monetary policy and of fiscal rules that would impose sound national fiscal policies (Sapir, "The Eurozone needs less heterogeneity".

Il dibattito sulla solidarietà si è riacceso nel 2017 in seguito all'iniziativa del Presidente francese Emmanuel Macron di progredire col progetto europeo, proponendo non solo la creazione di un bilancio separato dell'Uem, finanziato

[8] Il successivo Rapporto dei Cinque presidenti indica l'importanza di creare una funzione di stabilizzazione dei bilanci per la zona euro, dal momento che «tutte le unioni monetarie mature si dotano di una funzione comune di stabilizzazione macroeconomica per reagire meglio agli shock che non si possono gestire al mero livello nazionale»: Presidente della Commissione europea, "Completare l'unione economica e monetaria dell'Europa".

[9] Presidente della Commissione europea, "Completare l'unione economica e monetaria dell'Europa", 17: «La funzione non dovrebbe comportare trasferimenti permanenti tra paesi o trasferimenti in un'unica direzione, ragion per cui la convergenza verso l'Unione economica è un presupposto per la partecipazione; non dovrebbe neppure essere concepita come strumento di perequazione dei redditi tra gli Stati membri; la funzione non dovrebbe compromettere gli incentivi a condurre una politica di bilancio sana a livello nazionale né gli incentivi a rettificare le debolezze strutturali nazionali; per scongiurare il rischio morale, dovrebbe quindi essere collegata strettamente alla conformità con il quadro complessivo di governance dell'Ue e a progressi nella convergenza verso le norme comuni».

da autentiche risorse proprie da ricercare nei settori del digitale, ambientale e finanziario, ma anche l'istituzione di un Ministro delle Finanze dell'Eurozona. Tali ambizioni si sono scontrate con le resistenze sollevate da un gruppo di paesi del Nord, membri sia interni sia esterni all'eurozona (la cosiddetta Lega Anseatica), schierati contro ulteriori cessioni di sovranità al livello europeo. Alla fine, l'Eurogruppo riunitosi a ottobre 2019 optò per uno strumento a supporto di riforme strutturali e investimenti pubblici per rendere le economie nazionali più resilienti (Eurogruppo, "Term sheet on the budgetary instrument for convergence and competitiviness").

La funzione di stabilizzazione a livello europeo resta quindi esercitata al di fuori del bilancio dell'Unione europea, attraverso altre forme, più o meno dirette. Primo, le regole fiscali disciplinano la politica fiscale dei paesi membri in modo da creare sufficiente spazio fiscale nei periodi di congiuntura favorevole, di cui disporre nei momenti di necessità. Secondo, il Mes interviene a sostegno dei governi consententendogli di continuare a finanziarsi a tassi bassi. In terzo luogo, la Bce ha disposto programmi di acquisti illimitati di titoli collegati ai programmi condizionati firmati in seno al Mes.

La mancanza di una visione comune è anche ascrivibile a un contrasto ideologico tra, da una parte, una posizione franco-keynesiana e, dall'altra, una germano-ordoliberista: se la prima, abbandonata negli anni Ottanta quando l'economia politica abbracciò la tesi monetarista, sostiene la necessità di completare il pilastro monetario con quello fiscale, la seconda, appunto monetarista, è quella su cui l'intero progetto della moneta unica venne costruito (Cesaratto 2018). Questo rigido contrasto non permette di riconoscere che per consentire che trasferimenti fiscali *ex post* avvengano solo in situazioni di emergenza, come vorrebbero i sostenitori della riduzione del rischio, è necessario permettere una condivisione del rischio *ex ante*, ma allo stesso tempo per essere sostenibile, la solidarietà europea ha bisogno di fiducia nella responsabilità degli stati che ne beneficiano. Il giusto equilibrio sarebbe nel riconoscere i principi della responsabilità nazionale e del rigore fiscale nel lungo periodo, consentendo una maggiore flessibilità e meccanismi condivisi nel breve termine.

4. La fornitura di beni pubblici: per una solidarietà di emergenza

La *de facto solidarity*[10] alla base del processo di integrazione europea ha trovato fondamento nello sviluppo dell'integrazione economica, che ha portato alla creazione del mercato unico e dell'euro, e in generale a meccanismi di cooperazione e coordinamento per una sempre maggiore integrazione economica. All'interno del bilancio, questo approccio poneva poca enfasi su una valutazione del reale impatto delle politiche: questo aspetto si sarebbe manifestato solo

[10] La Dichiarazione Schuman riconosce che l'Europa «will be built through concrete achievements which first create a de facto solidarity», <https://europa.eu/european-union/about-eu/symbols/europe-day/schuman-declaration_en> (03-2021).

in un secondo momento (Zuleeg, "The rationale for EU action: What are European Public Goods?"). Negli ultimi anni, la Commissione ha proposto di ricorrere a un approccio *policy-driven* al bilancio Ue: nel determinare il ruolo delle voci di spesa, l'attenzione deve essere posta su una valutazione e monitoraggio dei risultati concreti conseguiti dalle voci di spesa. Di conseguenza, un'impostazione più pragmatica implica che alla base di ciascuna politica vi sia una giustificazione di convenienza economica.

Il recesso dalla Ue del Regno Unito pone ulteriore pressione verso il cambiamento, a fronte della necessità di razionalizzare un bilancio quantitativamente indebolito dall'assenza di uno dei suoi principali contribuenti. In base all'approccio *policy oriented*, le voci tradizionali del bilancio sono destinate a subire i maggiori tagli. Un'ipotesi sarebbe quella di far fronte al vuoto in bilancio creato dalla Brexit (circa 12-14 miliardi di euro annui) in parte con tagli di spesa e in parte con maggiori contributi nazionali, differenziando però tra programmi esistenti, che vedranno impiegati i due fronti al 50 per cento, e programmi nuovi, che per il 20 per cento subiranno tagli, mentre per l'80 per cento vedranno risorse aggiuntive, anche nella forma di nuove entrate fiscali, diverse dai contributi nazionali[11].

I Trattati europei prevedono che una serie di politiche siano soggette a competenza concorrente tra il livello europeo e gli Stati membri, quali ad esempio l'ambiente, l'energia, i trasporti, le reti transeuropee (art. 4 del Trattato sul funzionamento dell'Ue): beni pubblici fondamentali per la società, di cui sono i governi nazionali e subnazionali ad occuparsi maggiormente. Eppure, è opinione largamente condivisa che l'azione dell'Ue all'interno del bilancio debba maggiormente concentrarsi verso la fornitura di tali beni pubblici (EPSC, "Delivering on European Common Goods"; Pisani-Ferry, "Europe can take a bigger role in providing public goods"; Becker, J., "Reforming decision-making for EU taxation policy" Tabellini, "The assignment of task in an Evolving European Union"). In passato definire con esattezza quali fossero i beni pubblici europei è apparso talvolta complicato: i termini 'beneficio pubblico' e 'bene pubblico' venivano usati come sinonimi, allargando quindi il campo fino a comprendere la Pac e la politica di coesione nella categoria di bene pubblico. In economia, invece, esso risponde in modo specifico al verificarsi di un fallimento di mercato, in cui lo Stato potrebbe intervenire per correggerne il funzionamento ed evitare un risultato sub-ottimale. L'azione di governo quindi è supportata da una precisa giustificazione economica, ovvero una maggiore efficienza per la società (Zuleeg, "The rationale for EU action: What are European Public Goods?"). I beni pubblici europei a cui ci si riferisce oggi sono la lotta al riscaldamento climatico, la ricerca e sviluppo in progetti di ampia portata e rischiosi, in particolare nel settore digitale, la cooperazione allo sviluppo e l'assistenza finanziaria ai paesi terzi, le politiche per l'immigrazione e la protezione dei rifugiati, il settore

[11] Come è stato proposto dall'ex Commissario europeo per il bilancio e le risorse umane, Günther Oettinger (Herszenhorn, "Behold the free-spending German").

della difesa e l'approvvigionamento di materiale militare, la difesa dei valori di democrazia e libertà[12]. Si tratta di ambiti e politiche diverse tra loro, in cui il livello di solidarietà può variare, ma è possibile identificare alcuni motivi comuni per cui è ragionevole demandarne la gestione a livello europeo.

Innanzitutto, la centralizzazione della spesa ha senso economicamente. In primo luogo, ci sono casi in cui alcuni beni pubblici non vengono forniti a livello nazionale perché i costi fissi sono troppo alti, ma se la scala di produzione aumenta, i costi fissi diminuiscono[13]. Il concetto di economia di scala applicato a livello europeo si esprime col termine di 'valore aggiunto europeo'[14]. Un concetto apparentemente astratto, ma che può essere quantificato attraverso un'analisi tra costi e benefici che derivano da una spesa pubblica. In generale, una spesa pubblica a qualsiasi livello dovrebbe portare a dei benefici netti, ovvero a una differenza positiva tra benefici e costi. A livello europeo, una spesa pubblica ha un valore aggiunto non solo in presenza di benefici netti, ma anche se tali benefici netti sono maggiori di quelli ottenibili da una spesa pubblica effettuata dai governi nazionali (Bassford et al. 2013). In pratica, un'azione comune è più efficiente della sommatoria di singole azioni nazionali. In secondo luogo, le ricadute esterne (*spillover effects*) al di fuori dei confini della giurisdizione in cui avviene la spesa pubblica indicano che una fornitura nazionale non è efficiente per l'Europa nel suo complesso. Se un paese attua una manovra espansiva, stimola non solo la domanda interna: grazie alla forte integrazione economica resa possibile dal mercato unico, anche gli altri paesi potranno beneficiarne; oppure l'iniziativa individuale può imporre dei costi sugli altri membri maggiori dei loro benefici, col possibile risultato di un beneficio netto negativo a livello europeo. Il caso dell'afflusso (deflusso) di immigrati verso (da) vari paesi europei, dopo che la Germania nel 2015 ha deciso una politica di apertura nei confronti dei rifugiati (Fuest e Pisani-Ferry, "A primer on Developing European Public Goods") mette in evidenza un elemento a sfavore della fornitura di beni pubblici europei, ovvero l'eterogeneità delle preferenze, le quali, sono il frutto di un processo storico e non è necessariamente vero che finiscano col convergere per effetto di una maggiore integrazione economica.

La *governance* dei beni pubblici presenta un problema di azione collettiva, nel senso che quanto i partecipanti sono disposti a pagare per un bene pubblico dipende

[12] In questo articolo non si intendono approfondire per ciascun settore le specifiche ragioni che ne motivano una centralizzazione: a tal fine si rimanda a Fuest e Pisani-Ferry, "A primer on Developing European Public Goods"; EPSC, "Delivering on European Common Goods".

[13] Un esempio spesso citato è il progetto Galileo, il sistema di posizionamento e navigazione satellitare civile, che non sarebbe mai stato portato avanti a livello di singolo stato membro perché troppo costoso. Inoltre, grazie all'economia digitale, il costo marginale di includere nel servizio ulteriori utilizzatori è basso, rendendo conveniente allargare la collaborazione oltre i confini europei.

[14] La Commissione definisce il valore aggiunto europeo come «il valore che si ottiene da un'azione a livello Ue che è addizionale rispetto a quello che sarebbe stato altrimenti creato dalle azioni dei singoli paesi membri» (Commissione europea, *The Added Value of the EU Budget*, SEC(2011) 867 final, 29 giugno 2011, p. 2), intendendo quindi che «la spesa a livello Ue rappresenta, per i cittadini, un'operazione più vantaggiosa rispetto alla spesa a livello nazionale» (Commissione europea, *The EU Budget Review*, COM(2010) 700 def., p. 5).

dalla numerosità del gruppo: se esso è grande, individui razionali guidati da egoismi nazionali non contribuiranno alla realizzazione di un progetto comune, mentre in gruppi di dimensioni più piccole la stessa ricerca del proprio interesse porterà alla realizzazione del progetto (Olson 1971, 44). I beni pubblici europei riguardano i cittadini e quindi la loro gestione non può essere slegata dalla questione della democrazia. Nel contesto europeo l'elevato numero di membri rende difficile che si arrivi ad azioni cooperative e gli egoismi nazionali inducono comportamenti di *free riding* (Collignon 2011). Una gestione democratica dei beni pubblici richiede che i cittadini esercitino il loro potere attraverso il Parlamento europeo, che a sua volta controlla la Commissione. Il processo politico permette che le preferenze eterogenee degli individui si trasformino in decisioni collettive; i cittadini possono accettare che le loro preferenze di partenza convergano verso posizioni condivise se percepiscono che tale processo politico è legittimo e avviene in un contesto democratico[15]. A livello europeo, per tradurre preferenze eterogenee degli Stati membri in azioni collettive dell'Ue è quindi importante il modo con cui avviene il processo politico. Ciò vale in particolar modo per le decisioni prese all'unanimità: la fornitura di beni pubblici richiederebbe l'abbandono del metodo intergovernativo che governa alcuni settori cruciali e con un potenziale alto valore aggiunto, quali la Politica estera e di sicurezza comune e la Politica della giustizia e degli affari interni[16].

Infine, la ricerca di una maggiore solidarietà nel fornire beni pubblici europei è dettata da una semplice ragione: la necessità. In occasione del sessantesimo anniversario dei Trattati di Roma, i leader dei 27 stati membri affermarono:

> L'Unione europea è confrontata a sfide senza precedenti, sia a livello mondiale che al suo interno: conflitti regionali, terrorismo, pressioni migratorie crescenti, protezionismo e disuguaglianze sociali ed economiche. Insieme, siamo determinati ad affrontare le sfide di un mondo in rapido mutamento e a offrire ai nostri cittadini sicurezza e nuove opportunità. (...) Renderemo l'Unione europea più forte e più resiliente, attraverso un'unità e una solidarietà ancora maggiori tra di noi e nel rispetto di regole comuni. L'unità è sia una necessità che una nostra libera scelta. Agendo singolarmente saremmo tagliati fuori dalle dinamiche mondiali. Restare uniti è la migliore opportunità che abbiamo di influenzarle e di difendere i nostri interessi e valori comuni[17].

[15] A livello europeo, questo processo vede non solo la partecipazione del Parlamento europeo, ma anche quella del Consiglio dell'Ue: non è scontato che in Europa l'esito del processo legislativo replichi la sommatoria degli esiti che si avrebbero a livello nazionale (Fuest e Pisani-Ferry, "A primer on Developing European Public Goods", 12).

[16] Bertelsmann Fondation ha condotto uno studio sui benefici che scaturirebbero nelle ipotesi di un'unica rappresentanza internazionale europea e di un sistema integrato di forze di terra (Bertelsmann Schiftung 2013).

[17] Consiglio dell'Ue, *The Rome Declaration. Declaration of the leaders of 27 member states and of the European Council, the European Parliament and the European Commission*, <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2017/03/25/rome-declaration/pdf> (03/2021). Per il testo in italiano: http://www.governo.it/sites/governo.it/files/documenti/documenti/Approfondimenti/EU60/RomaDichiarazione_it17.pdf (03/21).

Sebbene la definizione di bene pubblico europeo sia soggetto a una certa fluidità, in quanto essa evolve nel tempo a seconda delle priorità di *policy* dell'Ue, nel contesto attuale queste priorità rispondono a chiare situazioni di emergenza, che richiedono risposte collettive, se non addirittura globali, *in primis* la sfida ambientale. Il mutato contesto geopolitico mondiale, in cui il ruolo degli Stati Uniti quali fornitori di beni pubblici globali è venuto meno, unito all'emergere di un assetto multipolare, con l'entrata in scena di nuove potenze, come la Cina, pongono l'Ue di fronte alla necessità di dover cercare una maggiore collaborazione per poter avere un ruolo sulla scena internazionale. Ciò prefigura la declinazione della *de facto solidarity* in una *solidarity by necessity*, in cui la solidarietà è anche un'opportunità: l'opposizione verso riforme europee del sistema finanziario e fiscale necessarie a fronteggiare le nuove emergenze globali «si accredita presso l'opinione pubblica sotto la veste di una difesa degli interessi nazionali; una veste ingannevole, in quanto è proprio l'interesse nazionale a richiedere oggi un approccio sovranazionale» (Padoa-Schioppa, e Iozzo, "Globalizzazione e Unione europea").

5. Il lato delle entrate e il collegamento con le politiche

Il dibattito sulla necessità di riformare il bilancio dell'Unione europea è tornato in auge in tempi recenti. Come già sostenuto, l'Ue è continuamente chiamata a fronteggiare situazioni che travalicano i confini nazionali e che sarebbero meglio gestite attraverso un approccio comune, basato sul coordinamento piuttosto che sulla singola iniziativa nazionale. L'ultima occasione, l'emergenza sanitaria da Covid-19 mette in luce per l'ennesima volta come la mancanza di solidarietà europea possa produrre effetti disastrosi non solo economici, ma anche sulla tenuta del processo di integrazione (Volkin, "Covid-19 and a Splintered European Union" [18].

Non sono solo i limiti quantitativi sulle risorse a preoccupare, ma è anche la struttura finanziaria del bilancio stesso che appare inadeguata, sulla base di importanti cambiamenti strutturali in atto (Majocchi 2018, 90). Da una parte la globalizzazione ha aumentato la difficoltà di tassare i redditi da capitale, divenuti estremamente mobili, inducendo per compensazione un incremento di tassazione sul reddito da lavoro; dall'altra la rivoluzione tecnologica sta diminuendo l'occupazione nei settori industriali, riducendo così la base imponibile del reddito da lavoro. Questo crea pressione sulle finanze pubbliche nazionali, con analoghe conseguenze sulle fonti di entrata del bilancio dell'Unione europea che andrebbe riformato tenendo conto non solo della sua dimensione quantitativa e qualitativa, ma anche di una connessione tra le due: nuove imposte potrebbero essere introdotte nella misura in cui vanno a contribuire alla produzione di beni pubblici europei, come evidenziato dal Rapporto Monti ("Future Financing of the EU").

[18] In alternativa alla retorica sulla solidarietà, è stato proposto di appellarsi alla logica della razionalità economica (Varoufakis, "Solidarity is not what Europe needs").

Per rendere chiaro il collegamento funzionale tra politiche e risorse, è stato proposto (Iozzo, Micossi, e Salvemini, "A new budget for the European Union?") di suddividere il bilancio in due parti in senso orizzontale, ciascuna con un legame tra entrate e spese: in questo schema i contributi nazionali servono a finanziare la funzione redistributiva, mentre le risorse proprie genuine (oggi le risorse tradizionali e la risorsa Iva) vanno a finanziare i beni pubblici europei[19]. Come osservano i proponenti, sembra sensato che i trasferimenti tra stati membri siano sostenuti dai bilanci nazionali in funzione della propria posizione economica nell'Ue, essendo la redistribuzione una funzione motivata da considerazioni di giustizia ed equità, mentre la produzione di beni pubblici verrebbe finanziata da vere risorse proprie applicate a cittadini consumatori e attività commerciali che sfruttano i benefici dei beni pubblici[20]. Inoltre, questo ovvierebbe al fatto che il sistema attuale delle risorse proprie non permette ai cittadini di valutare il contributo dei rispettivi paesi né di vedere il collegamento tra le entrate e le spese (Schratzenstaller 2013).

Il criterio del valore aggiunto oltre a identificare, sul lato delle uscite, le spese che partecipano alla produzione di beni pubblici europei, può servire a individuare nuove e autentiche risorse proprie nella forma di nuove imposte europee che non possono essere applicate in modo efficace se non a livello dell'Unione europea, ovvero in modo uniforme tra i vari paesi membri per evitare fenomeni di concorrenza fiscale. Andrebbero inoltre coinvolti quei settori che presentano forti esternalità negative, cioè conseguenze dannose per la società, o che risultano attualmente soggetti a una bassa tassazione, se non a una tassazione nulla.

Il Consiglio europeo ha definito quali saranno le priorità a cui si dovrà ispirare l'azione dell'Ue nei prossimi anni: proteggere i cittadini e le libertà; sviluppare una base economica forte e vivace; promuovere gli interessi e i valori europei sulla scena globale; costruire un'Europa verde, equa, sociale e a impatto climatico zero[21]. In particolare, la tutela dell'ambiente è diventata la principale iniziativa (nota sotto il nome di *European Green Deal* – COM(2019) 640 def., 11 dicembre 2019) in cui saranno impegnate le istituzioni europee nel lungo periodo. L'intento della Commissione è quello di dispiegare un Piano di investimenti per un'Europa sostenibile che dovrebbe generare 100 miliardi di euro l'anno fino al 2030. A livello di bilancio dell'Unione europea, se nel periodo 2014-2020 veniva dedicato almeno il 20% a spese collegate al clima, nella nuo-

[19] Gli autori aggiungono un terzo capito di bilancio, quello riguardante speciali progetti comuni, quali infrastrutture materiali e immateriali, da finanziare attraverso l'emissione di titoli di debito sul mercato. Il Piano di investimenti per l'Europa, varato nel 2016 e noto come Piano Juncker, si occupa esattamente di mobilitare investimenti per centinaia di miliardi di euro attraverso la Bei, partendo da una garanzia comune contenuta all'interno del bilancio dell'Unione europea.

[20] Del resto, una suddivisione di questo tipo emerge già in modo naturale nel bilancio attuale, in base ai negoziati tra paesi: la percentuale di spesa a sostegno della funzione distributiva (73%) corrisponde circa a quella dei contributi nazionali sul totale delle fonti di entrata (70%).

[21] Consiglio europeo, *Una nuova Agenda Strategica 2019-2024*, <https://www.consilium.europa.eu/media/39937/a-new-strategic-agenda-2019-2024-it.pdf> (03/2021).

va programmazione 2021-2027 si vuole arrivare al 25%, circa 40 miliardi di euro l'anno. Tuttavia, le stime circa il gap di investimenti che servirà per attuare la transizione energetica variano da circa 1.000 miliardi a 260 miliardi di euro l'anno[22], valori in ogni caso superiori rispetto alla portata dell'intervento che si è prefissata la Commissione.

Visto il carattere di emergenza posto dalle conseguenze dei cambiamenti climatici, la riforma del bilancio dell'Unione europea potrebbe partire dall'introduzione di un *carbon pricing* nella forma di un *border carbon adjustment*[23]. Essa avrebbe una duplice valenza: dal lato delle entrate, fornirebbe al bilancio dell'Unione europea (a cui è destinata, essendo la politica doganale di competenza esclusiva dell'Ue) una fonte di gettito non trascurabile, nell'ordine di qualche decina di miliardi di euro l'anno, mentre dal lato delle uscite rappresenterebbe lo strumento più efficace per incentivare la transizione da fonti fossili verso fonti rinnovabili e, al contempo, il relativo gettito potrebbe essere usato a copertura di una riduzione dei contributi sociali. Altri esempi di simili imposte europee sono la *financial transaction tax* e la *common consolidated corporate tax base*: soluzioni molto dibattute in passato, su cui a livello europeo non è stato raggiunto un accordo unanime né sulla loro introduzione né tanto meno sull'attribuirne il gettito al bilancio dell'Unione europea.

6. L'introduzione di nuove risorse proprie: possibilità di cambiamento

La creazione di imposte europee potrebbe avvenire in modo graduale, partendo dall'introduzione di un *border carbon adjustment*, il cui gettito affluirebbe direttamente al bilancio dell'Unione europea (Krenek, Sommer, e Schratzenstaller, "Sustainability-oriented Future EU Funding"). Tuttavia, la realizzazione di un paniere di risorse proprie basate su imposte fiscali diverse appare la soluzione migliore per garantire una stabilità del gettito complessivo, che potrebbe variare sulla base di cambiamenti nei modelli di consumo o di una progressiva erosione delle basi imponibili (Fontana, e Gasbarro, "Una Prosperity and Security Union Europea"). Per altri tipi di risorse, come la *financial transaction tax*, ci si potrebbe avvalere di una sorta di sistema di rimesse, con le amministrazioni fiscali dei paesi membri che si occupano della raccolta del gettito, di cui una parte verrebbe trasferita al bilancio dell'Unione europea (Solilova, Nerudova, e Dobranschi 2017).

L'articolo 311 del Trattato sul funzionamento dell'Ue stabilisce che «l'Unione si dota dei mezzi necessari per conseguire i suoi obiettivi e per portare a compimento le sue politiche. Il bilancio, fatte salve le altre entrate, è finanziato integralmente tramite risorse proprie». È poi la Decisione sul sistema delle ri-

[22] Confronta Corte dei Conti, *EU action on energy and climate change*, p. 58, <https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/LR17_01/LR_ENERGY_AND_CLIMATE_EN.pdf> (03/2021) e Commissione europea, *United in delivering the Energy Union and Climate Action Setting the foundations for a successful clean energy transition*, COM(2019) 285 def., 18 giugno 2019.

[23] Il Border Carbon Adjustment consiste in una tariffa sulle importazioni commisurata alla quantità di CO2 emessa durante la produzione del bene importato.

sorse proprie dell'Ue[24] a specificare quali siano tali fonti di entrata del bilancio dell'Unione europea:

- le risorse proprie tradizionali: provenienti principalmente da dazi doganali e prelievi sullo zucchero;
- le risorse proprie basate sull'Iva, costituite dall'applicazione di un'aliquota uniforme agli imponibili Iva, armonizzati e determinati per tutti gli Stati membri secondo le regole dell'Ue;
- le risorse proprie basate sul Reddito Nazionale Lordo (RNL), derivanti dall'applicazione di un'aliquota uniforme alla somma dei redditi nazionali lordi di tutti gli Stati membri. Tale aliquota viene adattata ogni anno al fine di ottenere un pareggio tra entrate e spese.

Inoltre, la stessa Decisione aggiunge che

> costituiscono risorse proprie iscritte nel bilancio dell'Unione le entrate provenienti da nuove imposte eventualmente istituite, nell'ambito di una politica comune, ai sensi del Tfue, a condizione che sia stata seguita la procedura di cui all'articolo 311 Tfue.

Quindi, l'introduzione di nuove risorse proprie nella forma di nuove imposte europee richiederebbe una modifica della Decisione sulle risorse proprie, con cui l'eventuale nuova imposta verrebbe prima istituita su base legale e poi inclusa come nuova risorsa propria. Tale disposizione sarebbe possibile solo attraverso la procedura legislativa speciale, ovvero con una decisione all'unanimità del Consiglio dell'Ue, su proposta della Commissione, previa consultazione del Parlamento. In pratica, ciascun paese membro può esercitare il diritto di veto in tema di nuove risorse fiscali[25].

Sulla base di tali disposizioni risulta che l'introduzione di nuove risorse proprie nella forma di imposte europee possa avvenire senza che abbia luogo una vera e propria cessione di sovranità fiscale dal livello nazionale a quello europeo: è possibile introdurre una specifica risorsa propria, giustificata dal conseguimento degli obiettivi dell'Ue, attraverso una modifica della Decisione sulle risorse proprie. Un'altra possibilità di cambiamento può passare attraverso la modalità con cui avvengono le decisioni in materia di imposizione fiscale. In tal senso, la Commissione ha invitato gli stati membri ad avviare un dibattito pubblico finalizzato a introdurre un modo di votazione più democratico ed efficiente in materia di tassazione comune, settore in cui il processo decisionale

[24] Decisione del Consiglio, del 26 maggio 2014, relativa al sistema delle risorse proprie dell'Unione europea, in *GUUE* L 168/2014, p. 105 sgg.

[25] «Il Consiglio, deliberando secondo una procedura legislativa speciale, all'unanimità e previa consultazione del Parlamento europeo, adotta una decisione che stabilisce le disposizioni relative al sistema delle risorse proprie dell'Unione. In tale contesto è possibile istituire nuove categorie di risorse proprie o sopprimere una categoria esistente. Tale decisione entra in vigore solo previa approvazione degli Stati membri conformemente alle rispettive norme costituzionali» (art. 311 Trattato sul funzionamento dell'Ue, Tfue).

riposa esclusivamente sull'unanimità[26]. Un modo per passare dall'unanimità al voto a maggioranza qualificata per la tassazione sarebbe costituito dal ricorso alle 'clausole passerella' contenute nei trattati, che consentono appunto al Consiglio di adottare misure nel settore fiscale, finora subordinato all'unanimità, con il voto a maggioranza qualificata o attraverso la procedura legislativa ordinaria (art. 48, par.7, TFUE).

L'iter procedurale della clausola passerella prevede che sia il Consiglio europeo a dover prendere l'iniziativa, indicando l'ambito di applicazione della modifica al processo decisionale che si intende apportare, e che ne venga data notifica ai parlamenti nazionali. Se nessun parlamento nazionale si oppone entro sei mesi, allora il Consiglio europeo può adottare tale decisione all'unanimità, previo assenso del Parlamento europeo[27]. In poche parole, si tratta di deliberare all'unanimità per poter decidere alla maggioranza. Quindi, di fatto la clausola passerella si configura come una revisione semplificata dei trattati.

Il superamento dell'unanimità deve fare i conti con la presenza di forti eterogeneità delle preferenze da parte dei governi nazionali in materia fiscale. Il sistema di votazione all'unanimità emerge proprio in un contesto politico frazionato, puntellato da identità nazionali forti, mentre il sistema a maggioranza è accettato all'interno di un gruppo omogeneo, con una forte identità di gruppo (Becker, "Reforming decision-making for EU taxation policy"). Per alcuni paesi il passaggio al voto a maggioranza implicherebbe non solo la perdita di sovranità fiscale ma la rinuncia allo strumento della concorrenza fiscale, che permette loro di attrarre investimenti dall'estero. Una possibile via per spingere verso l'abbandono del voto all'unanimità potrebbe essere quella di rendere la concorrenza fiscale meno attraente, eliminando quindi uno dei motivi di resistenza al cambiamento. Tuttavia, l'Ue ha stabilito una suddivisione di competenze tra il livello nazionale e quello centrale che alimenta la corsa alla concorrenza fiscale:

> poiché agli Stati europei viene impedito di attuare una politica industriale coerente, mentre allo stesso tempo viene lasciata loro l'autonomia fiscale (anche per quel che riguarda la fiscalità d'impresa), il solo mezzo di cui essi dispongono

[26] La Commissione precisa che «la presente comunicazione non intende proporre alcuna modifica dell'attribuzione delle competenze dell'Unione nel settore della tassazione… La presente comunicazione propone unicamente di modificare le modalità con cui l'UE esercita le sue competenze nel settore dell'imposizione» (Commissione europea, *Verso un processo decisionale più efficiente e democratico nella politica fiscale dell'UE*, COM(2019) 8 def., 15 gennaio 2019, p. 3).

[27] L'articolo 192, paragrafo 2, del TFUE contiene una clausola passerella specifica per il settore ambientale attualmente subordinate al voto all'unanimità, comprese disposizioni «aventi principalmente natura fiscale». Questa possibilità è rilevante in particolare per la lotta contro i cambiamenti climatici e per realizzare gli obiettivi di politica ambientale. Al fine di passare alla procedura legislativa ordinaria per le misure fiscali in questo settore il Consiglio deve decidere all'unanimità in tal senso, in base a una proposta della Commissione e previa consultazione del Parlamento europeo, del Comitato economico e sociale e del Comitato delle regioni (Commissione europea, *Verso un processo decisionale più efficiente e democratico nella politica fiscale dell'UE*, 11).

per diventare competitivi, all'interno o all'esterno del mercato unico, è di lanciarsi a testa bassa nella concorrenza fiscale (Saraceno 2018, 124).

Una revisione delle regole in materia di aiuti di stato potrebbe quindi alleviare il legame tra la difesa del diritto all'unanimità e il ricorso alla concorrenza fiscale, permettendo ai paesi di ricorrere ad altri strumenti per sostenere settori e attività ritenuti strategici.

La crisi sanitaria da COVID-19 ha prodotto un'apertura in materia di aiuti di Stato. Nell'ambito delle varie misure di risposta agli effetti economici provocati dalla pandemia, la Commissione ha adottato norme sugli aiuti di Stato che consentono ai governi di fornire liquidità all'economia a sostegno di cittadini e imprese, in particolare le piccole e medie imprese, e salvaguardare i posti di lavoro (Commissione europea, *Temporary Framework for State aid measures to support the economy in the current COVID-19 outbreak*, C(2020) 1863 final, 19 marzo 2020). In passato simili interventi sono stati adottati in occasione della crisi finanziaria del 2008, con l'*European Economic Recovery Plan*: misure a breve termine per stimolare la domanda, salvare posti di lavoro e contribuire a ripristinare la fiducia e la spesa in investimenti.

Si tratta tuttavia di misure temporanee, la cui evoluzione dipenderà dalla gravità della crisi sanitaria, ancora in corso, e dalla futura fase di ricostruzione. La gestione della situazione legata all'emergenza sanitaria ha messo al centro la questione della solidarietà tra paesi e, in particolare, ha portato in primo piano il ruolo del bilancio dell'Ue. Gli strumenti economici di risposta al coronavirus si collocano per larga parte all'interno del bilancio[28]. La successiva fase di ricostruzione di lungo periodo, attraverso il *Recovery Plan*[29], sarà cruciale per il futuro dell'Ue non solo per il grado di solidarietà che verrà assorbito dagli strumenti finanziari del previsto *Recovery Fund* (prestiti piuttosto che sussidi), ma anche per la capacità di portare avanti le politiche di lungo periodo già stabilite dalla Politica industriale europea.

Quasi in parallelo alle misure di contrasto al coronavirus, la Commissione ha lanciato una *New Industrial Strategy for Europe*, «per un'Europa competitiva, verde e digitale» (*A New Industrial Strategy for Europe*, COM(2020) 102 final, 10 marzo 2020), un'articolata combinazione di azioni a supporto del tessuto industriale, che dovrebbe permettere un processo di transizione lungo tre direttrici, tra loro collegate: la competitività globale, la sostenibilità ambientale e l'innovazione digitale. In questo senso alcuni aspetti emersi nella gestione dell'emergenza sanitaria, come ad esempio lo *smartworking*, la riduzione della

[28] Vedi Eurogruppo, "Report on the comprehensive economic policy response to the COVID-19 pandemic". Sono stati attivati strumenti di bilancio per l'emergenza, quali il *Coronavirus Response Investment Initiative Plus*, l'*Emergency Support Instrument* e il *Support to mitigate Unemployment Risks in an Emergency (SURE)*, per un totale di 35,7 miliardi di euro.

[29] Il FMI riporta stime sulla contrazione del Pil reale nel 2020 di circa l'8% nell'eurozona, quasi il doppio di quanto avvenuto a seguito della crisi finanziaria del 2008 (Gopinath, "The Great Lockdown").

mobilità e catene del valore più corte, potranno contribuire anche in una fase successiva ad accompagnare la realizzazione della *Nuova strategia*. Nell'appello di un gruppo di Ministri dell'ambiente europei si ritiene fondamentale che al centro della ricostruzione post-pandemia vi siano due beni pubblici europei fondamentali, quali la transizione ecologica e la trasformazione digitale (Climate home News, "European Green Deal must be central to a resilient recovery after Covid-19").

La nuova politica industriale prevede la mobilitazione della finanza privata e pubblica per sostenere 'importanti progetti di interesse comune europeo' (IPCEI), che fungono da catalizzatore di investimenti e consentono una compartecipazione tra il livello europeo e quello nazionale, attraverso i rispettivi bilanci, per finanziare progetti di innovazione su larga scala a livello transfrontaliero. Per permettere questo la Commissione dovrà portare avanti una revisione delle norme in materia di aiuti di Stato per gli IPCEI, volta a chiarire le condizioni alle quali i progetti guidati dagli Stati membri in settori chiave possono avanzare in modo tempestivo, fermo restando la norma generale della concorrenza. Un allentamento dei requisiti per facilitare il sostegno pubblico a settori chiave che non riescono ad attrarre il sostegno dagli investitori privati sarebbe un modo per tutelare i 'campioni europei' e favorire al contempo i beni pubblici, non solo europei bensì globali, della transizione ambientale e di quella digitale.

Riferimenti bibliografici

Bassford, M. et al. 2013. *The European Added Value of Eu Spending: Can the EU Help its Member States to Save Money?*. Gütersloh: Bertelsmann Stiftung.

Becker, J., "Reforming decision-making for EU taxation policy" <https://www.bruegel.org/events/reforming-decision-making-for-eu-taxation-policy/> (03-2021).

Bertelsmann Schiftung 2013. "The European Added VAlue of EU Spending: Can the EU Help its Member States to Save money? <https://www.bertelsmann-stiftung.de/fileadmin/files/BSt/Publikationen/GrauePublikationen/GP_The_European_Added_Value_of_EU_Spending.pdf> (03-2021).

Bizioli, O. 2022. "Un passo ulteriore verso un sistema federale: un tributo per l'Unione Europea." In *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell'U.E. tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea*, a cura di Campus, M., Dorigo S., Federico V., e N. Lazzerini. Firenze: Firenze University Press.

Cesaratto, S. 2018. *Chi non rispetta le regole? Italia e Germania le doppie morali dell'euro*. Reggio Emilia: Imprimatur.

Climate home News, "European Green Deal must be central to a resilient recovery after Covid-19" <https://www.climatechangenews.com/2020/04/09/european-green-deal-must-central-resilient-recovery-covid-19/> (03-2021).

Collignon, S. 2011. "The Governance of European Public Goods." In *The EU Budget. What Should Go In? What Should Go Out?*, a cura di D. Tarschys. 42-57. Stockholm: Swedish Institute for European Policy Studies.

De Grauwe, P. 2018. *Economics of Monetary Union*. Oxford: Oxford University Press.

Delors, J., "For a revival of Europe" <https://institutdelors.eu/wp-content/uploads/2018/01/socialisteuropeanalternative_j_delors_ne_april2012.pdf> (03-2021).

EPSC, "Delivering on European Common Goods. Strengthening Member States' Capacity to Act in the 21st Century <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/d5a5859f-873d-11e9-9f05-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF> (03-2021).

Eurogruppo, "Report on the comprehensive economic policy response to the COVID-19 pandemic"

<https://www.consilium.europa.eu/it/press/press-releases/2020/04/09/report-on-the-comprehensive-economic-policy-response-to-the-covid-19-pandemic/> (03/2021).

Eurogruppo, "Term sheet on the budgetary instrument for convergence and competitiveness (BICC)" <https://www.consilium.europa.eu/it/press/press-releases/2019/10/10/term-sheet-on-the-budgetary-instrument-for-convergence-and-competitiveness-bicc/> (03-2021).

Fabry, E., "European Solidarity: Where Do We Stand? Should We Foster It and How? Synthesis of the 2010 edition of the European Think Tank Forum Palais Pedralbes - 30 September and 1 October 2010" <https://institutdelors.eu/wp-content/uploads/2018/01/cr-forum-think-tanks-barcelone-2010-en.pdf> (03-2021).

Fabbrini, F. "A fiscal capacity for the eurozone: constitutional perspectives" <https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2019/608862/IPOL_IDA(2019)608862_EN.pdf> (03-2021).

Fontana, O., e L. Gasbarro, "Una Prosperity and Security Union Europea: Capacità Fiscale e Beni Pubblici Europei" <http://www.csfederalismo.it/images/Research_paper/CSF-MovEurIt_RP_Fontana-Gasbarro_Aprile2019.pdf> (03-2021).

Fontana, O., e B. Venturi, "I beni pubblici europei nel bilancio dell'Unione" <http://www.csfederalismo.it/images/CSF-IAI_QFP/CSF-IAI_RP_OFontana-BVenturi_BeniPubblici_QFP_Aprile2018.pdf> (03/2021).

Fracasso, A. 2018. "Solidarity and Responsibility in the Euro Area: Foes or Friends?." *The Economists' Voice* 15: 1-4.

Fuest C., e J. Pisani-Ferry, "A primer on Developing European Public Goods. A report to the Minister Bruno La Maire and Olaf Scholz" <https://www.bruegel.org/wp-content/uploads/2019/11/European-public-goods-primer.pdf> (03-2021).

"Future Financing of the EU, Final Report and Recommendations of the High Level Group on Own Resources" <https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/about_the_european_commission/eu_budget/future-financing-hlgor-final-report_2016_en.pdf> (03-2021).

Galli, G. "Il Meccanismo Europeo di Stabilità: funzionamento e prospettive di riforma" <https://osservatoriocpi.unicatt.it/cpi-Audizione%20MES%2006112019.pdf> (03-2021).

Gopinath, G. "The Great Lockdown: Worst Economic Downturn Since the Great Depression" <https://blogs.imf.org/2020/04/14/the-great-lockdown-worst-economic-downturn-since-the-great-depression/> (03-2021).

Herszenhorn, D. "Behold the free-spending German" <https://www.politico.eu/article/gunther-oettinger-budget-behold-the-free-spending-german> (03/2021).

Iozzo, A., Micossi S., e M. Teresa Salvemini, "A new budget for the European Union?" <https://www.ceps.eu/download/publication/?id=5921&pdf=1651.pdf> (03-2021).

Krenek, A., Sommer M., e M. Schratzenstaller, "Sustainability-oriented Future EU Funding. A European Border Carbon Adjustment" <https://www.wifo.ac.at/jart/prj3/wifo/resources/person_dokument/person_dokument.jart?publikationsid=61931&mime_type=application/pdf> (03-2021).

Marhold, H. "A European Common Good?" *L'Europe en formation* <https://www.cairn.info/revue-l-europe-en-formation-2015-2-page-9.htm#> (03-2021).

Majocchi, A. "Theories of Fiscal Federalism and the European Experience" <https://ebiblio.istat.it/digibib/Working%20Papers/WP_100_2008_Majocchi.pdf> (03-2021).

Majocchi, A. 2018. *European Budget and sustainable growth. The Role of a Carbon Tax*. Brussels: P.I.E. Peter Lang.

Musgrave, R. A. 1959. *The Theory of Public Finance*. New York: McGraw-Hill.

Olson, M. 1971. *The logic of Collective Action. Public Goods and the Theory of Groups*. Cambridge: Harvard University Press.

Padoa-Schioppa, A. e A. Iozzo, "Globalizzazione e Unione europea: sfide e strategie - Profili istituzionali del Green Deal <http://www.csfederalismo.it/images/policy_paper/CSF_PP42_APS-Iozzo_Globalizzazione-Ue_Genn2020_def.pdf> (03-2021).

Paramithiotti, G. e A. Zatti. 2015. *Il bilancio dell'unione Europea: origini, principi ed elementi costitutivi*. Pavia: Pavia University Press.

Pisani-Ferry, J. "Europe can take a bigger role in providing public goods" <https://www.bruegel.org/2019/12/europe-can-take-a-bigger-role-in-providing-public-goods/> (03-2021).

Presidente della Commissione europea, "Completare l'unione economica e monetaria dell'Europa" <https://ec.europa.eu/commission/sites/beta-political/files/5-presidents-report_it.pdf> (03-2021).

Presidente del Consiglio europeo, "Verso un'autentica unione economica e monetaria" <https://www.consilium.europa.eu/media/23807/134190.pdf> (03-2021).

Sapir, A. "The Eurozone needs less heterogeneity" <https://voxeu.org/article/eurozone-needs-less-heterogeneity> (03-2021).

Saraceno, F. 2018. *La scienza inutile*. Roma: LUISS University Press.

Schratzenstaller, M. 2013. "The EU Own Resources System – reform needs and options." *Intereconomics* 48: 303-313.

Solilova, V., Nerudova D., e M. Dobranschi. 2017. "Sustainability-oriented future EU funding: a financial transaction tax." *Empirica* 44: 687-731.

Tabellini, G., "The assignment of task in an Evolving European Union" <https://www.ceps.eu/ceps-publications/assignment-tasks-evolving-european-union/> (03-2021).

Vaneecloo, C. 2006. "Fiscal Federalism Perspective(s) and the European Union. Introductory framework." In Vaneecloo, C., A. Badriotti, e M Fornasini, *Fiscal Federalism in the European Union and its Countries. A confrontation between theories and facts*. 23-40. Bruxelles: P.I.E. Peter Lang.

Varoufakis, Y., "Solidarity is not what Europe needs" <https://www.project-syndicate.org/commentary/eurobonds-must-be-based-on-self-interest-not-solidarity-by-yanis-varoufakis-2020-04> (03-2021).

Volkin, S. "Covid-19 and a Splintered European Union" <https://hub.jhu.edu/2020/04/10/matthias-matthijs-european-union-covid-19-response/> (03-2021).

Zuleeg, F. "The rationale for EU action: What are European Public Goods?" <https://www.researchgate.net/publication/237445090_The_Rationale_for_EU_Action_What_are_European_Public_Goods> (03-2021).

Profili di un'imposta propria dell'Unione Europea

Daniele Canè

Sommario: 1. Note introduttive. 2. Le risorse proprie della Ue. Alcuni dati sul bilancio europeo. 3. Vantaggi di una imposta come risorsa propria. Profili finanziari. 4. Nozione di imposta *propria* della Ue. 5. Base giuridica e potestà tributaria della Ue. 6. Consenso al tributo e unanimità. 7. La giustificazione di un'imposta propria dell'Unione. 8. Presupposto, soggetti passivi e aliquota. 9. La base imponibile. 10. Coordinamento con le imposte nazionali. 11. Profili dell'accertamento, della riscossione e processuali. 12. Conclusioni.

1. Note introduttive

Il progetto di una imposta come risorsa propria dell'Unione Europea nasce – come visto – dall'insoddisfazione circa l'assetto finanziario della Ue, che non ha mai avuto una vera autonomia finanziaria. Esso trae inoltre nuova ed inattesa linfa dalle proposte di riforma del bilancio europeo, finalizzate a contenere la crisi generata dalla pandemia da Covid-19 e a sostenere la ripresa economica degli Stati membri[1].

Sin dalla sua fondazione, gli Stati membri si sono limitati a conferire all'Unione i poteri di armonizzazione e ravvicinamento delle legislazioni nazionali funzionali alla creazione di un mercato comune – senza dotarla di una piena capacità fiscale.

Questo modello ha però rivelato i suoi limiti, man mano che sono aumentate le competenze dell'Unione, non le sue risorse proprie. Limiti da ultimo emersi di fronte alla richiesta di consistenti aiuti finanziari da parte degli Stati mem-

[1] Vd. Commissione europea, *Il momento dell'Europa: riparare i danni e preparare il futuro per la prossima generazione*, COM(2020) 456, 27 maggio 2020; Commissione europea, *Il bilancio dell'UE come motore del piano per la ripresa europea*, COM(2020) 442 final, 27 maggio 2020; Commissione europea, *Finanziare il piano di ripresa per l'Europa*, 27 maggio 2020, tutti reperibili sul portale istituzionale della Commissione. La proposta di una imposta europea ha anche ridestato l'interesse degli accademici: Vanistendael et al. 2020, 577.

Daniele Canè, University of Milan La Statale, Italy, danielemaria.cane@gmail.com, 0000-0001-9506-360X

Referee List (DOI: 10.36253/fup_referee_list)
FUP Best Practice in Scholarly Publishing (DOI 10.36253/fup_best_practice)

Daniele Canè, *Profili di un'imposta propria dell'Unione Europea*, © Author(s), CC BY 4.0, DOI 10.36253/978-88-5518-591-2.10, in Mauro Campus, Stefano Dorigo, Veronica Federico, Nicole Lazzerini (edited by), *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell'Ue tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea*, pp. 163-186, 2022, published by Firenze University Press, ISBN 978-88-5518-591-2, DOI 10.36253/978-88-5518-591-2

bri, impegnati nella lotta alla crisi pandemica (Commissione europea, *Il bilancio dell'UE come motore del piano per la ripresa europea*, COM[2020] 442 final, 27 maggio 2020, p. 4; Majocchi 2022).

Un'altra ragione di insoddisfazione risiede nel fatto che i cittadini europei non apprezzano appieno l'importanza di appartenere all'Unione Europea, poiché non ne percepiscono chiaramente i relativi benefici.

In questo contesto, una imposta propria consentirebbe all'Unione una maggiore autonomia finanziaria, nuove risorse proprie per sostenere la ripresa economica *post* pandemia e maggiore visibilità presso i cittadini europei.

Adeguatamente modificato il meccanismo decisionale, ne uscirebbero rafforzati il principio del consenso al tributo e – come evidenziano i contributi che precedono – anche la cittadinanza europea, che diverrebbe fonte anche di doveri, oltre che di diritti.

Si porrebbero così le basi per un'evoluzione in senso federale dell'Unione Europea, affiancandosi al potere di spesa, che essa già ha, quello di levare tributi, che ne è il rovescio naturale[2].

2. Le risorse proprie della Ue. Alcuni dati sul bilancio europeo

Conviene prima fissare alcune nozioni fondamentali riguardo al bilancio europeo. Esso è guidato dalle spese e deve chiudere in pareggio. Si fonda sui princìpi della universalità – le entrate devono finanziare la generalità delle spese e non sono ammesse, in linea di principio, entrate di scopo – della autonomia – deve cioè essere integralmente finanziato con risorse proprie – e della adeguatezza – le entrate devono coprire le spese, che sono decise *ex ante*[3].

Qualitativamente e quantitativamente, però, il bilancio europeo non rispetta questi princìpi. È infatti solo in minima parte finanziato da risorse proprie, dipendendo largamente da trasferimenti degli Stati alla Ue.

I trasferimenti nazionali basati sul RNL sono notevolmente cresciuti nell'ultimo ventennio: nel '96, rappresentavano appena il 30 per cento delle entrate totali dell'Unione, nel 2018 il 66 per cento (oltre 105 miliardi). Del restante 34 per cento, solo il 12,8 viene da risorse proprie 'tradizionali', frutto cioè delle attività dell'Unione, in costante diminuzione (prelievi agricoli, sugli zuccheri e dazi doganali). Il residuo 21 per cento è costituito da trasferimenti nazionali parametrati alla base imponibile Iva e da avanzi dell'esercizio precedente (Commissione europea, https://ec.europa.eu/budget/graphs/revenue_expediture.html).

[2] Una fiscalità decentrata e multilivello, già immaginata da Tremonti 1998, 77, che trova oggi riscontro in una sovranità frammentata in più livelli, osservata da Pistone 2019, 655.

[3] La disciplina del bilancio europeo è offerta dagli artt. 314, Tfue, e 106-*bis*, Trattato Ceea; dal regolamento (Ue, Euratom) n. 966/2012 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 25 ottobre 2012, che ne stabilisce le regole finanziarie; dall'accordo inter-istituzionale tra Parlamento, Consiglio e Commissione sulla disciplina di bilancio, sulla cooperazione in materia di bilancio e sulla sana gestione finanziaria, del 19 novembre 2013. L'art. 311, Tfue, disciplina invece le risorse proprie. In dottrina: Letizia 2005; Strianese 2008, 107.

Introdotti nel 1988[4] per compensare la riduzione delle risorse proprie tradizionali, i trasferimenti RNL sono commisurati ad una percentuale del reddito nazionale lordo degli Stati e richiamano l'idea dei contributi dovuti alle organizzazioni internazionali.

Nel tempo, i trasferimenti nazionali hanno alimentato un circolo poco virtuoso. Se, da un lato, hanno consentito una significativa espansione delle spese – e, quindi, delle politiche – europee, specie in periodi di crescita economica, dall'altro, hanno legato questa capacità di spesa alla volontà dei singoli Stati. Il risultato – per la Ue – è stato *meno* autonomia finanziaria, poiché ogni Stato concepisce la propria partecipazione al bilancio europeo come una perdita o un guadagno, a seconda che la sua contribuzione superi o no quanto gli viene indietro[5].

Soprattutto, questo meccanismo, oltre ad essere difficile da gestire, premia i Paesi contributori netti, che assumono conseguentemente maggior peso politico nella decisione sugli stanziamenti.

Questi problemi spiegano perché, soprattutto nell'ultimo decennio, si è discusso molto di una riforma delle risorse proprie[6], la cui urgenza si è da ultimo materializzata con l'imminente uscita del Regno Unito dall'Unione, che negli ultimi cinque anni ha fornito oltre 67 miliardi al bilancio europeo; e si è fatta più acuta con la crisi economica seguita alla pandemia, che provocherà una generalizzata contrazione del RNL in tutti gli Stati membri e richiederà maggiori risorse, per finanziare la ripresa economica degli Stati membri (di cui il bilancio europeo si farà carico[7]).

Nel complesso, come ribadito più volte anche dal Parlamento europeo[8], il sistema delle risorse proprie risulta inadeguato a sostenere il bilancio europeo, soprattutto in fasi di crisi economica; poco trasparente, per i cittadini; e tecnicamente e politicamente complesso da gestire, per le istituzioni. È, inoltre, poco

[4] Vd. Consiglio europeo, decisione 88/376/Cee del 24 giugno 1988, su proposta della Commissione Cee, *Relazione sul finanziamento del bilancio della Comunità*, COM(87) 101, 3 marzo 1987; Consiglio europeo, *Portare l'atto unico europeo al successo: una nuova frontiera per l'Europa*, COM(87) 100, 15 febbraio 1987. Per un *excursus* storico ed ulteriori riferimenti: Piccirilli 2008, 195; Traversa, e Lotito Fedele 2022.

[5] Vd. p. es., High Level Group on Own Resources, *Future Financing of the EU. Final Report*, December 2016, disponibile su http://ec.europa.eu/budget/mff/hlgor/library/reports-communication/hlgor-report_20170104.pdf.

[6] Cfr. in particolare Commissione europea, *Proposta di decisione del Consiglio relativa al sistema delle risorse proprie dell'Unione europea*, COM(2018) 325 final, 2 maggio 2018.

[7] La proposta della Commissione per il quadro finanziario pluriennale 2021-2027 prevede un incremento delle spese del bilancio europeo di oltre 1.100 miliardi di euro, finanziate con titoli di debito garantiti dal bilancio europeo, da rimborsarsi (anche) con nuove risorse proprie.

[8] Vd. Parlamento europeo, *Risoluzione del 14 marzo 2018 sulla riforma del sistema di risorse proprie dell'Unione europea*; Parlamento europeo, *Risoluzione del 30 maggio 2018 sul quadro finanziario pluriennale 2021-2027 e le risorse proprie*; Parlamento europeo, *Risoluzione del 10 ottobre 2019 sul quadro finanziario pluriennale 2021-2027 e le risorse proprie: è il momento di rispondere alle attese dei cittadini*. In argomento, Majocchi 2015, 467.

democratico, poiché il relativo processo decisionale vede una partecipazione limitata del Parlamento europeo, che il Consiglio deve solo consultare, e dei Parlamenti nazionali, cui spetta il solo potere di negare la ratifica della decisione del Consiglio che istituisce (o modifica) le risorse proprie.

3. Vantaggi di una imposta come risorsa propria. Profili finanziari

Una risorsa propria di tipo tributario, levata dall'Unione e che affluisca direttamente al bilancio europeo, risolverebbe molti di questi problemi – e per questo è spesso al centro del dibattito tecnico e politico[9].

Anzitutto, fornirebbe una vera risorsa propria all'Unione, diminuendone la dipendenza dai bilanci nazionali e aumentandone l'autonomia finanziaria. Diminuirebbe, parallelamente, anche il coordinamento e la sorveglianza dei bilanci nazionali da parte delle istituzioni comunitarie, oggi particolarmente penetranti[10].

In secondo luogo, potrebbe compensare *in parte qua* la perdita dei contributi dell'uscente Regno Unito; e sostituire parte dei trasferimenti nazionali fondati sul RNL, con un ulteriore, benefico effetto: indebolire la logica del giusto ritorno, che rende le entrate dell'Unione schiave degli egoismi nazionali.

Colpendo direttamente i cittadini, l'imposta propria aumenterebbe inoltre la 'visibilità' delle politiche europee, assicurando il concorso dei consociati al finanziamento delle sue spese generali, in un circolo virtuoso già rodato a livello nazionale.

Dal punto di vista finanziario, avremmo due ulteriori vantaggi: si attenuerebbe la dipendenza delle entrate europee dal ciclo congiunturale, che inficia i trasferimenti basati sul RNL; in più, non si aggraverebbero le finanze statali né i contribuenti.

Quest'ultimo aspetto merita qualche considerazione in più. È infatti possibile non aggravare i saldi statali, se si interviene sia sulle entrate sia sulle uscite nazionali. Dal lato delle uscite, è necessario ridurre i trasferimenti dai bilanci nazionali alla UE in misura pari all'imposta europea dovuta dai residenti dei singoli Stati. In questo modo, un trasferimento nazionale, dallo Stato all'Unione, è sostituito da uno tributario, dal contribuente alla UE.

Le entrate nazionali a titolo di imposta sui redditi societari devono però anch'esse esser ridotte per la stessa parte. Questo permetterebbe di non gravare i contribuenti – i quali semplicemente pagherebbero all'Unione una parte di quel che prima versavano all'erario nazionale.

[9] Vd. Commissione europea, *Proposta di decisione del Consiglio relativa al sistema delle risorse proprie dell'Unione europea*, COM(2018) 325 final, 2 maggio 2018; Commissione europea, *Documento di riflessione sul futuro delle finanze dell'UE*, COM(2017) 358 final, 28 giugno 2017; già prima, i progetti per la Costituzione europea, su cui Fantozzi 2003, 97; Maisto 2003, 124.

[10] Vd. la modifica dell'art. 81, Cost., sul pareggio di bilancio, seguita all'accordo intergovernativo noto come *Fiscal Compact*. In tema, Saponaro 2019, 354.

Va detto che l'invarianza dei saldi nazionali non è facile da realizzare. Il sistema di contribuzione su base RNL è infatti congegnato in modo tale da ridistribuire automaticamente sugli altri Stati membri, in percentuali predeterminate, la minor contribuzione di uno Stato. Occorrerebbe dunque intervenire anche su questi meccanismi compensativi, onde evitare indesiderati effetti sperequativi.

Nel complesso, l'imposta propria presenta i seguenti vantaggi: equità nel riparto delle spese pubbliche, perché dovuta in relazione ad un indice, economicamente valutabile, di capacità contributiva; universalità, perché finanzierebbe la generalità delle spese del bilancio europeo; trasparenza, perché sarebbe visibile e per i contribuenti e per l'Unione; stabilità e sufficienza del relativo gettito[11].

L'imposta europea sarebbe poi: generale, poiché si applicherebbe a tutti i soggetti che ne realizzano il presupposto; e semplice da applicare, perché la sua attuazione sarebbe demandata *in primis* ai contribuenti e, per il successivo controllo, accertamento e riscossione, alle Amministrazioni nazionali, che hanno già esperienza in fatto di imposte sui redditi d'impresa.

Sono poi da considerare ulteriori effetti positivi sul piano istituzionale. L'imposta propria consentirebbe infatti di realizzare il principio del consenso al tributo, fondamentale in tutte società che devono ripartire il costo dei diritti che assicurano ai consociati. Inoltre, ne rafforzerebbe il potere di prelievo e, quindi, l'autonomia (anche) politica dagli Stati membri.

4. Nozione di imposta propria della Ue

È opportuno chiarire in che termini parliamo di *imposta propria* dell'Unione Europea.

Si sogliono indicare come *risorse proprie tradizionali* quei trasferimenti obbligatori e non restituibili; fatti senza controprestazione; che finanziano la generalità del bilancio europeo, cui affluiscono direttamente (senza cioè prima accrescere i bilanci nazionali, per esser poi ritrasferiti).

Sono invece imposte, secondo la giurisprudenza costituzionale, quelle contribuzioni: coattive, oltre che definitive, dovute dai contribuenti (non dagli Stati) per finanziare spese generali (e tendenzialmente non divisibili); talora si aggiunge il collegamento ad un presupposto economicamente valutabile[12].

L'elemento finalistico, ossia la destinazione a sovvenire a spese pubbliche, è predominante. E sotto questo profilo, non v'è dubbio che un prelievo coattivo e definitivo, imposto ai consociati in relazione ad un presupposto economicamente valutabile, per finanziare la generalità delle spese europee, assurga ad imposta (con riferimento al prelievo sui produttori di carbone e acciaio, previsto dal

[11] La Commissione stima che una risorsa commisurata alle imposte societarie nazionali darebbe un gettito, nel lungo periodo, di circa 180 miliardi.

[12] Propone di ricavare una nozione di tributo unitaria dalla giurisprudenza costituzionale Fedele 2018, 1. La Corte costituzionale ha progressivamente enucleato i caratteri del tributo, da cui però non tutti gli studiosi traggono una nozione unitaria. Nella manualistica, Tesauro 2017, 3; Stevanato 2019, 25.

trattato CECA, Allorio 1964, 6; 23). Resta da chiarire se possa anche considerarsi imposta *propria* della Ue, cioè frutto di norme impositive da essa emanate (per la nozione di potestà tributaria, Micheli 1967, 264).

È possibile considerarla un'imposta propria, se si distingue il momento genetico dell'obbligazione tributaria dall'aspetto istituzionale – se sia l'Unione dotata o meno di potestà impositiva primaria – e dal fondamento di siffatta potestà impositiva (che riposa sul consenso di coloro che vi soggiacciono).

Limitandoci per ora al primo aspetto, si è in passato esclusa la categoria delle imposte sovranazionali – imposte cioè da organizzazioni sovranazionali e non dai singoli Stati membri – poiché la fonte della relativa obbligazione risiederebbe nell'atto interno di recepimento dell'accordo internazionale.

Un caso notevole è stato il prelievo sui produttori di carbone e acciaio, che l'Alta Autorità della Ceca aveva il potere di imporre in base agli artt. 49 e 50 del relativo trattato. Certa dottrina ne aveva escluso la natura sovranazionale, rinvenendone la fonte nell'atto interno di adattamento al Trattato, che, in quanto accordo internazionale, non poteva produrre direttamente effetto nell'ordinamento interno (in un sistema dualista come il nostro; cfr. Tesauro 1969, 215. *Contra*, p. es.: Reuter 1953, 71; Micheli 1965, 226).

Queste tesi risentivano di una rigida impostazione dualista, che, anche per rispettare il principio della riserva di legge in materia tributaria, non ammetteva la produzione di effetti diretti da parte degli atti comunitari. Possono però superarsi oggi che, da un lato, si riconosce l'efficacia diretta di taluni atti europei, come, appunto, la decisione del Consiglio che istituisce l'imposta propria (cfr. Fedele 1994, 157); dall'altro, quella espressa dalle istituzioni europee può considerarsi una *sovranità condivisa* o *duale*, frutto di un multilateralismo regionale[13], ossia del concorso delle volontà di più Stati sovrani, confluite negli atti degli organi comunitari (che, in effetti, prevalgono sugli atti interni difformi). Gli organi comunitari rimangono tali; solo, esprimono indirettamente anche una frazione della potestà tributaria degli Stati membri.

Sicché, l'obbligazione in cui si sostanzia l'imposta propria nascerebbe comunque, direttamente o indirettamente, da un atto normativo europeo, frutto della volontà di *tutti* gli Stati membri – nei termini che seguono (sulla fonte dell'obbligazione tributaria da atti impositivi, Tesauro 1969, 214).

5. Base giuridica e potestà tributaria della Ue

Occorre ora domandarsi se i Trattati diano fondamento ad una potestà impositiva della Ue e come questa possa giustificarsi nel quadro istituzionale europeo, dove i princìpi di legalità e riserva di legge assumono connotati affatto peculiari rispetto agli ordinamenti interni.

[13] Secondo l'inquadramento tradizionale di Keohane 1990, 731, e Ruggie 1992, 561, per multilateralismo, si intende la co-decisione delle norme, da parte di tre o più Stati, in base a princìpi di condotta condivisi. Per le diverse concezioni della sovranità europea, vd. Bizioli 2022.

L'impostazione ortodossa riconosce all'Unione Europea solo compiti di armonizzazione e ravvicinamento delle normative tributarie degli Stati membri, negandole potestà impositiva primaria (tra tanti, Burgio 1978, 1121; Sacchetto 1991, 3; Boria 2004; Lang et al. 2008; Vanistendael 2014, 208-9. Salve ovviamente le discipline dei tributi che sono di competenza esclusiva della UE, come quelli doganali, o anche solo concorrente: sul punto, Basilavecchia 2009, 387). Il principio dell'attribuzione comporta che qualsiasi competenza non attribuita all'Unione rimane agli Stati membri.

Si ripete, inoltre, che il trasferimento delle competenze – compresa la potestà di istituire tributi propri – non può ritenersi implicito nelle finalità generali previste dall'art. 3 del Trattato sull'Unione Europea.

Questo assetto riflette forse la storia dell'Unione, ma è oggi inadeguato rispetto ai compiti che l'attendono, ed in parte non sembra nemmeno rispecchiare più la sua vera natura.

Il principio di attribuzione, unito a quelli di sussidiarietà e proporzionalità, traduce la volontà degli Stati membri di predeterminare rigorosamente il campo di azione dell'Unione. Sotto questo profilo, l'avvicina alle organizzazioni internazionali, dotate esclusivamente dei poteri formalmente ad esse trasferiti.

Eppure, l'Unione è oggi più di un'organizzazione internazionale, anche se ancora non assurge a Stato federale. Essa ha istituzioni proprie, che producono atti direttamente efficaci negli ordinamenti interni. Inoltre, come ha riconosciuto la Corte di giustizia – Corte giust. CEE, sent. 15 luglio 1964, caso 6/64, *Costa v. ENEL* –, ha una propria autorità, un ordinamento giuridico autonomo e distinto da quello degli Stati membri, coi quali divide (o condivide) aspetti di sovranità. In più, a differenza delle organizzazioni internazionali, conferisce situazioni giuridiche attive ai soggetti degli Stati membri, che divengono così anche soggetti dell'ordinamento europeo (si pensi a quelle connesse alla cittadinanza, appunto). Tutto ciò avvicina indubbiamente l'Unione ad uno Stato (cfr. Szudocky 2014, 32; Schutze 2020, 77, anche per riferimenti).

Anche la visione del fenomeno fiscale va perciò aggiornata, in una lettura *istituzionale*, non più puramente normativa, dell'ordinamento dell'Unione europea (su cui Bizioli 2008; Bizioli 2022).

Se, storicamente, poteva giustificarsi una lettura 'negativa' della fiscalità, come elemento da contenere, per non intralciare il mercato unico (per tutti, Melis 2007, 394; Boria 2013, 16), oggi essa va valorizzata anche come strumento delle politiche europee. Prova ne sono le norme del TFUE che autorizzano prelievi, anche di natura tributaria, per il finanziamento di specifiche *policy* europee (c.d. *earmarked taxation*, di cui all'art. 352, TFUE)[14].

[14] Cfr. Parlamento europeo, *Relazione sulla preparazione della revisione post-elettorale del QFP 2014-2020: il contributo del Parlamento in vista della proposta della Commissione,* 30 giugno 2016; Commissione europea, *Strategia per il mercato unico digitale in Europa,* COM(2015)192 final, 6 maggio 2015, ove si ipotizza una *web tax* in relazione allo sfruttamento del mercato unico digitale.

È insomma giusto dire che il tributo, nella costruzione giuridica europea, non è un fine, bensì un mezzo (sul punto Bizioli 2022). Sembra in effetti possibile ricavare la potestà tributaria dell'Unione dalle norme sul finanziamento della UE, contenute nel TFUE; in particolare sull'articolo 311, 1° par., secondo cui: «L'Unione si dota dei mezzi necessari per conseguire i suoi obiettivi e per portare a compimento le sue politiche».

Questa norma non modifica le competenze dell'Unione, ma le attribuisce il potere di autofinanziarsi, anche con tributi propri, per perseguire i suoi fini. Lo conferma il secondo paragrafo dell'articolo 311, che fissa il principio dell'autonomia del bilancio europeo. Questo potere di autofinanziamento non è limitato alle spese di funzionamento, come in genere accade per le organizzazioni internazionali: è funzionale al perseguimento degli obiettivi e delle politiche fissati dai Trattati.

Il fatto che i Trattati non forniscano una definizione di tributo, e che limitino l'intervento dell'Unione al coordinamento *dei tributi nazionali*, non impedisce di riconoscerle uno spazio di autonomia tributaria, in relazione a presupposti non tassati dagli Stati membri. Cosa sono, del resto, i dazi doganali, i prelievi sugli zuccheri e quelli sul carbone e sull'acciaio, aventi tutti indubbia natura tributaria?

Il problema, insomma, non è dimostrare che l'Unione ha potestà tributaria, quanto darvi contenuto e legittimazione, assicurando che essa si esplichi nel rispetto delle garanzie istituzionalmente preordinate a regolarla: il principio di legalità e di riserva di legge, *in primis*.

Ma proprio sotto questo profilo l'assetto europeo mostra le crepe più evidenti, perché la procedura dell'art. 311, TFUE, non assicura il pieno rispetto dei suddetti princìpi[15]. Necessita, pertanto, di alcuni correttivi.

6. Consenso al tributo e unanimità

Nelle democrazie rappresentative, quali quelle europee, il potere di decidere l'imposizione dei tributi spetta al Parlamento, insieme a quello di approvare il bilancio e ripartire le relative spese.

La riserva di legge, che vale sia per la materia tributaria (art. 23, Cost.) che per l'approvazione del bilancio e delle relative spese (art. 81, Cost.), assicura che, tramite la procedura legislativa, siano ponderati ed efficacemente garantiti i valori sostanziali – generali e individuali – ad essa sottesi. Sul versante tributario, garantisce non solo la divisione dei poteri, ma anche la tutela effettiva dei diritti individuali, grazie all'intervento della Corte costituzionale (in dottrina, Fedele 1994, 171-2), nonché la tutela della libertà e della proprietà dei singoli di fronte al potere esecutivo[16]. Sul versante dell'approvazione del bilancio, la riserva di

[15] Il *deficit* di democraticità dei processi decisionali delle istituzioni europee non è stato risolto nemmeno dal potenziamento del ruolo del Parlamento europeo, operato dal Trattato di Lisbona. In dottrina, tra molti: Di Pietro 2012, 11; Ragucci 2012, 416. Più ampiamente su questi e altri, connessi temi, Fasone, Lupo, e Vauchez 2020.

[16] Funzione ereditata dalle tradizioni costituzional-liberali e costantemente affermata (anche) dalla Corte costituzionale. Per un esame del corso giurisprudenziale, Cipollina 2006, 163.

legge assicura la partecipazione degli elettori alla decisione sulle spese e sulla politica economica in generale, quale momento di sintesi tra obblighi e diritti verso e nei confronti della collettività (Ragucci 2012, 417).

Nell'ordinamento europeo, invece, dove mancano una rigida divisione dei poteri e una gerarchia delle fonti secondarie, la riserva di legge è assorbita dal principio di legalità, inteso come conformità degli atti comunitari alle rispettive fonti, ed è assicurata dalla Corte di giustizia (cfr. Mastroiacovo 2013, 4; 6-7).

Si rileva, inoltre, una strutturale asimmetria tra competenze e procedure dal lato delle entrate e da quello delle spese: la competenza sulle prime è ripartita tra Unione e Stati membri, quella relativa alle seconde spetta esclusivamente all'Unione e coinvolge il Parlamento europeo (cfr. di nuovo Bizioli 2022).

In materia di entrate, il ruolo del Parlamento europeo è del tutto marginale, mentre i Parlamenti nazionali intervengono solo a decisione presa (articolo 311, 3° par.).

Più in dettaglio, l'iniziativa legislativa spetta alla Commissione, ma la decisione su come modificare le risorse esistenti o istituirne di nuove è adottata dal Consiglio, che delibera all'unanimità. Il Parlamento è solo consultato e la decisione del Consiglio entra in vigore dopo la ratifica da parte di *tutti* i Parlamenti nazionali.

In questa macchinosa procedura, il Parlamento europeo non influisce sulla decisione delle risorse proprie, che è di fatto lasciata a Commissione e Consiglio. Né vi partecipano più di tanto i Parlamenti nazionali, che si limitano ad *autorizzare e dare esecuzione* ad un accordo il cui contenuto è già definito. Non vi è quindi spazio per un vero consenso al tributo da parte di coloro che vi dovrebbero esser sottoposti (sempre che non si consideri tale l'approvazione parlamentare, che dovrebbe presupporre la comprensione e l'adesione ai contenuti della decisione e dei suoi effetti sui contribuenti).

Vi è, insomma, un evidente sbilanciamento nella disciplina dei poteri in materia di bilancio, che riflette del resto le difficoltà del processo di integrazione europea. Ad un potere tutto sommato pieno sulle spese ne corrisponde uno dimidiato sulle entrate, secondo un modello di finanza 'rovesciato' che non assicura la piena partecipazione degli elettori (i cittadini europei) alle decisioni riguardanti due aspetti necessariamente correlati, quali sono gli oneri, che essi dovrebbero ripartirsi, ed i relativi impieghi, di cui dovrebbero collettivamente beneficiare[17].

Questo assetto crea tensioni con il principio del consenso al tributo sia a livello europeo, sotto il profilo del *deficit* di democraticità e rappresentanza, sia negli ordinamenti interni, con riguardo al principio di riserva di legge. Per superarlo, si pongono astrattamente due vie: recuperare l'unità delle decisioni su entrate e spese 'dal basso', cioè a livello dei Parlamenti nazionali, sedi naturali (ed originarie) della sovranità popolare; oppure aggregarla 'in alto', cioè presso le istituzioni comunitarie e precisamente presso l'organo rappresentativo per eccellenza: il Parlamento europeo.

[17] Nel modello di finanza razionale, cui dovrebbe conformarsi uno Stato federale, la decisione sul prelievo è presa a livello centrale, quella sulle spese a livello periferico; cfr. Musgrave 1959, 181.

Lungo la prima via si è mossa ad esempio la Corte tedesca, a partire dalle sentenze sul trattato di Maastricht sino a quelle sull'adesione della Germania al c.d. *MES-Fiscal Compact*, passando per la nota sentenza sugli aiuti alla Grecia[18]. Di questa strada la dottrina ha sondato i possibili sviluppi, che presuppongono tutti la negazione di una *potestas* tributaria all'Unione Europea, concepita quale associazione internazionale tra Stati.

Nella diversa prospettiva sposata in questa sede, che vede nell'Unione una istituzione, un'entità politica o un ordine giuridico autonomo, a seconda delle teorie, e non esclude una *proprietas* tributaria europea, pare invece preferibile un rafforzamento delle procedure legislative esistenti (in linea, ci sembra, con quanto affermato da Bizioli 2022). Esse andrebbero cioè modificate attribuendo al Parlamento europeo, espressione della volontà dei cittadini europei[19], un potere decisionale pieno, sì da favorire una maggiore partecipazione dei cittadini-contribuenti alla decisione (anche) sull'imposizione. Si riunirebbero in questa sede la decisione sull'entrata e quella sulla spesa, creando 'sopra', anziché rafforzando 'sotto', quel legame che sta alle fondamenta di ogni comunità politica[20].

L'altro punto debole dell'attuale procedura è l'unanimità, con cui deve pronunciarsi il Consiglio, quando approva la decisione istitutiva dell'imposta propria. Essa lascia il potere di veto a ciascun governo, rimettendo la decisione sulle risorse proprie alla convenienza politica. Dovrebbe pertanto essere superata, riconoscendo al Parlamento europeo almeno poteri di co-decisione, come quelli che gli spettano nella procedura legislativa ordinaria.

Il passaggio alla procedura ordinaria, che non richiede l'unanimità, è teoricamente possibile, in base all'articolo 48, par. 7, TUE[21], anche se non privo di difficoltà, poiché la relativa decisione presuppone anch'essa l'unanimità.

7. La giustificazione di un'imposta propria dell'Unione

La giustificazione economica e politica, ma anche giuridica, di un'imposta europea è tema tanto complesso da poter essere solo abbozzato in queste righe. Il rigore col quale si è esclusa, in questi anni, una potestà impositiva europea è

[18] In tema, Ragucci 2012, 410 e 445, che propone appunto di recuperare lo strappo di cui nel testo impiegando il principio di democraticità quale contro limite rispetto alle regole comunitarie, che imporrebbero ai cittadini di uno Stato membro il dovere di concorrere anche alle spese di altri Stati. Secondo l'autore, il dovere di solidarietà, corrispondente al concorso alle spese pubbliche, può ben esplicarsi verso i cittadini di altri Stati dell'Unione, purché sia stabilito nel rispetto delle procedure democratiche nei singoli Stati membri. Si avrebbe insomma una solidarietà tra cittadini europei ma 'dal basso', cioè secondo le regole nazionali. Il punto è ripreso oltre nel testo.

[19] L'art. 10, TUE, stabilisce che i cittadini sono rappresentati nell'Unione dal Parlamento europeo, i cui membri, per l'art. 14, sono eletti a suffragio universale, diretto, libero e segreto.

[20] Resterebbe poi aperto il problema del coordinamento tra governo centrale e Stati membri in un ipotetico coordinamento dei diversi livelli impositivi, affrontato da Majocchi 2022.

[21] Che la Commissione non ha finora considerato per le decisioni sulle risorse proprie: *Verso un processo decisionale più efficiente e democratico nella politica fiscale dell'UE*, COM(2019) 8 final, 15 gennaio 2019, su cui Dourado 2019, 341.

inversamente proporzionale allo sforzo profuso nella ricerca di diverse ragioni, in base alle quali avrebbe forse potuto argomentarsi una soluzione positiva.

E dunque speculando sul tema, un'imposta europea sembra potersi collegare sia, in un'ottica più finanziario-economica, ai benefìci assicurati dall'ordinamento europeo – in particolare, dal mercato unico – sia, in termini più giuridici, all'appartenenza alla collettività europea ed al dovere di solidarietà nel concorso alle relative spese, che da quella deriva[22].

Il principio del beneficio si staglia evidente. L'ordinamento europeo assicura infatti agli operatori economici notevoli benefìci, consistenti sia in diritti giuridicamente tutelati, sia in veri 'beni pubblici europei'.

Quanto ai diritti, le imprese europee accedono ad un mercato di oltre cinquecento milioni di consumatori, in condizioni di libera concorrenza e senza barriere commerciali, dove – grazie alle libertà fondamentali – possono reperire i fattori produttivi a condizioni concorrenziali, produrre e vendere liberamente.

I 'beni pubblici europei' si collegano invece a settori in cui ha politicamente ed economicamente senso un intervento dell'Unione, perché quello nazionale costerebbe troppo e sarebbe meno efficiente (in argomento Fontana 2022). Vi rientrano soprattutto le politiche relative al mercato unico, anche digitale: programmi per la digitalizzazione, la regolamentazione e la protezione dei traffici commerciali che si svolgono tramite *internet*, l'abolizione delle tariffe di *roaming*, gli investimenti in infrastrutture e i fondi per la ricerca e lo sviluppo, tutti finanziati dal bilancio europeo.

Vieppiù, le imprese europee beneficiano di bassi costi del capitale, grazie alle politiche monetarie della Banca Centrale Europea, che possono poi raccogliere anche su mercati finanziari stabili e regolamentati, grazie alla supervisione dell'Autorità europea degli strumenti finanziari e dei mercati.

Potrebbero elencarsi molti altri vantaggi. Importa però sottolineare che si tratta di condizioni difficilmente rinvenibili in altri mercati, che rendono quello europeo davvero unico, non solo per dimensioni[23]; e che ricevono effettiva attuazione e protezione giuridica tramite le istituzioni comunitarie, Corte di giustizia e Commissione europea su tutte.

[22] Il principio del beneficio nasce nella scienza delle finanze per ripartire i costi di servizi pubblici divisibili; in quanto tale, è stato assunto a criterio giuridico di giustificazione dei prelievi tributari destinati a finanziarli. È stato nondimeno di recente rivalutato anche nella giustificazione delle imposte, notoriamente scollegate da un'attività pubblica, da Stevanato 2014, 57-67 e 86, ove si legge: «(...) si pagano cioè i tributi non soltanto perché si dispone di una ricchezza, ma altresì in quanto quella ricchezza si è potuta formare e/o ha potuto essere goduta anche grazie all'azione dello Stato»; Stevanato 2019, 17-20. La dottrina dominante giustifica invece le imposte in base al dovere di solidarietà economica e sociale, sancito dall'art. 2, Cost. Per tutti: Moschetti 1973, 59; Fedele 2006, 8; Falsitta 2014.

[23] In base ai dati della Commissione europea riferiti al 2018, il mercato unico conta più di 500 milioni di consumatori e circa 21 milioni di piccole e medie imprese, per un prodotto interno lordo di oltre 15.000 miliardi di euro. Si stima inoltre che 17 milioni di europei vivano o lavorino in uno Stato membro diverso da quello di nazionalità.

Più che dalle finanze nazionali, come accade ora, il costo di questi vantaggi dovrebbe allora esser meglio finanziato dai soggetti che direttamente ne beneficiano, che sono i cittadini e le imprese europee. L'imposta europea, insomma, può vedersi come strumento di finanziamento dei servizi pubblici offerti dalle istituzioni europee, ed in particolare del mercato unico.

Il reddito nazionale lordo, in base al quale avviene oggi la ripartizione dei 'costi' di funzionamento dell'Unione e dei suoi beni pubblici, rappresenta invece un indice grezzo ed inadatto ad un *equo* riparto del costo dei beni europei: sia perché chiama a contribuire gli Stati, anziché i soggetti che ne beneficiano, sia perché non esprime la somma delle capacità contributive dei produttori-contribuenti (essendo calcolato per fini diversi da quelli fiscali). In più, non distingue i singoli produttori di beni e servizi e ripartisce perciò le spese europee indistintamente.

Insomma, il RNL non soddisfa né il principio del beneficio né quello di capacità contributiva, che costituiscono i due principali criteri di riparto delle spese pubbliche, anche nell'ordinamento europeo[24]. Inoltre, non può per natura cogliere nemmeno l'altro fondamento del dovere contributivo, quello solidaristico, che deriva dall'appartenenza alla collettività europea.

Vi è, invero, uno stretto collegamento tra appartenenza alla *stessa* comunità e dovere tributario: essere parte della prima comporta l'obbligo di concorrere al finanziamento delle funzioni da essa demandate alle proprie istituzioni, nell'interesse generale (su questo collegamento, già Berliri 1945, 336; Fedele 2006, 3; Falsitta 2013, 761). L'ampiezza di queste funzioni determina la misura del fabbisogno e della capacità finanziaria di quella comunità e, di conseguenza, il concorso dei singoli. Potendo poi la misura di quel concorso eccedere i vantaggi ricevuti da ognuno, il dovere è definito solidaristico, ancorché il singolo porti comunque un innegabile interesse alla sopravvivenza della collettività – ed in questo senso assume rilievo anche per l'imposta il principio del beneficio[25].

Un'imposta europea, destinata a finanziare le spese che l'Unione è chiamata a sostenere per i consociati, si giustificherebbe ed al tempo stesso valorizzerebbe questo collegamento tra collettività europea e dovere tributario di solidarietà, più dei trasferimenti nazionali – che espungono completamente il cittadino dalla vicenda fiscale.

La cittadinanza europea e le posizioni di vantaggio giuridicamente tutelate, che essa attribuisce, unitamente ai valori fondanti l'ordinamento europeo, co-

[24] Sulla limitata rilevanza del principio di capacità contributiva nell'ordinamento europeo, Bizioli 2005, 233; Bizioli, e Reimer 2020. Ricorda comunque Barassi 2014, 173, che questo principio è previsto in – o ricavato in via interpretativa da – più costituzioni europee e può quindi considerarsi un principio generale del diritto europeo.

[25] Il collegamento tra appartenenza alla comunità, potenziale godimento dei servizi pubblici forniti dallo Stato e ricchezza tassabile, la cui produzione quei servizi hanno favorito, non implica una corrispondenza millimetrica tra servizi ed imposta, come fosse un corrispettivo, ma solo una correlazione positiva. L'imposta non diventa mai, cioè, un prezzo politico, come rileva Stevanato 2014. L'opinione dominante, che rifiuta in toto il beneficio, considera esclusivamente il profilo funzionale dell'imposta, il cui presupposto non richiama quasi mai l'idea dello scambio, con l'unica eccezione del registro.

muni a tutti gli Stati membri, indubbiamente unificano i singoli in una collettività. Senza considerare, poi, che già esiste anche un legame *politico* tra cittadini e Unione e tra i cittadini stessi, eleggendo essi i membri del Parlamento europeo.

Vero è che non può forse ancora parlarsi di una vera comunità sociale europea[26]; e che manca un'amministrazione finanziaria europea, cui sia affidato il compito di determinare i presupposti economici collocati nel territorio europeo (Lupi 2017, 72). Ma il primo sarebbe un problema, forse, se si tassassero le persone, anziché le imprese (come proponiamo); il secondo può forse superarsi se si considera che la funzione tributaria può anche esser esercitata dalle Amministrazioni nazionali per conto dell'Unione Europea.

Il vero nodo, a ben vedere, è la configurazione di un dovere tributario che non si svolga solo 'in alto', a livello degli Stati, ma anche e soprattutto 'in basso', cioè *tra* cittadini europei.

Sul tema, davvero ampio, si registra una certa resistenza nella dottrina anche economica, per la quale una redistribuzione dei redditi è possibile solo localmente, non tra macro-comunità territoriali distanti tra loro (Majocchi 2022).

Pur non potendolo esplorare *funditus*, si può far notare come la solidarietà – anche tra popoli – sia uno degli obiettivi del TUE (Polacchini 2022; Pezzini 2022; Biondi et al. 2018) ed abbia comunque trovato indiretta espressione nella già citata proposta della Commissione europea, che prevede l'emissione di titoli di debito garantiti dal bilancio europeo (quindi, da tutti gli Stati membri, seppur in misura diversa). Inoltre, il collegamento tra dovere tributario e solidarietà è stato ravvisato non solo nella Costituzione italiana, ma anche in quella di importanti Stati membri, come Francia, Spagna e Germania[27]. Può, quindi, legittimamente essere considerato anche un principio del diritto dell'Unione europea.

In definitiva, un'imposta europea sembra poter valorizzare sia il principio del beneficio che il dovere solidaristico, radicato nell'appartenenza ad una comunità europea. In questo senso, essa chiamerebbe a concorrere i singoli cittadini per i vantaggi derivanti dall'appartenenza alla UE, in misura corrispondente ad una situazione economica qualificata, razionalmente collegabile al mercato unico.

Lungi dall'essere una forzatura, l'accostamento tra beneficio e solidarietà deriva necessariamente dalle limitate funzioni che svolge l'Unione, cui corri-

[26] Così, Farri 2019, spec. pp. 178, 194-5, 198-200, il quale sottolinea che, in mancanza di una collettività, manca un interesse generale da soddisfare con le imposte. Il punto su cui dissentiamo è forse più sociologico che giuridico, tale essendo il concetto di collettività. Importa però segnalare che in altre esperienze storiche – es., quella americana – il problema dell'attribuzione del potere impositivo al governo centrale (da parte degli Stati membri) era legato alla definizione delle regole per la rappresentanza popolare, che non si sapeva se concedere anche agli schiavi – non tanto alla esistenza di una vera comunità, ché gli Stati dell'unione mettevano capo a comunità molto diverse tra loro; sul punto, Seligman 1914, 548.

[27] In base ad un'indagine condotta sia su base documentale, sia tramite interviste di corrispondenti esteri, scelti in prevalenza tra Paesi di *civil law*. Tra gli altri ordinamenti esaminati, vi sono quelli di: Austria, Bulgaria, Polonia, Slovacchia ed Ungheria, nelle cui costituzioni non è sempre dato trovare un chiaro nesso tra dovere contributivo e solidarietà.

sponde un altrettanto limitato potere impositivo, che può unicamente riferirsi a manifestazioni di ricchezza collegate a indici di ricchezza prevalentemente reali[28].

8. Presupposto, soggetti passivi e aliquota

Un'imposta radicata sui princìpi del beneficio e della solidarietà dovrebbe, da un lato, collegarsi razionalmente ai vantaggi assicurati dall'ordinamento europeo; dall'altro, commisurarsi a una situazione economica qualificata, economicamente valutabile ed espressiva di capacità contributiva[29].

La definizione del presupposto è importante perché identifica la *ratio* del tributo, inteso come istituto giuridico. Ad esso va perciò conformata tutta la sua disciplina sostanziale, dai soggetti passivi alla base imponibile, nel rispetto dei princìpi di uguaglianza e di non discriminazione (su questi profili, v. la giurisprudenza costituzionale segnalata da Fedele 2019, 121; Amatucci 1998; Pistone 2018, 154).

Coerente con la sua duplice *ratio*, il presupposto dell'imposta europea potrebbe essere individuato nel possesso di un reddito derivante dall'esercizio di un'attività d'impresa *nel e grazie al* mercato unico. Suo oggetto economico potrebbe allora essere il *risultato* dell'attività, ossia una grandezza che inglobi – ancorché non misuri precisamente – i benefìci goduti dall'impresa, espressi dalla nozione di valore aggiunto europeo, cui gli economisti hanno dedicato numerosi studi (Candau e Le Cacheux 2017).

Si tratta di una prospettiva non nuova, già impiegata dagli economisti per giustificare le – diverse – *business taxes*, che considera il mercato unico come un fattore della produzione[30].

L'imposta propria colpirebbe le imprese europee non solo quali beneficiarie delle politiche europee, ma anche perché esse, operando nel mercato unico, esprimono una capacità contributiva speciale ed aggiuntiva rispetto agli operatori locali (p.es.: artigiani, piccoli commercianti e professionisti).

Come detto, il presupposto dev'essere specificamente collegato all'ordinamento europeo e, in particolare, ai benefìci derivanti dal mercato unico. Il criterio di collegamento sarà per lo più *reale*, ossia inerente all'attività produttiva del reddito.

Soggetti passivi sono quindi tutti gli enti – anche non societari – che producono reddito d'impresa, per la parte derivante dal mercato unico: quindi, i soggetti passivi delle imposte societarie nazionali, residenti e non residenti nella Ue.

[28] Che cioè non abbraccino tutte le manifestazioni di ricchezza riconducibili al contribuente, ma singole categorie di essa: sul punto, Fedele 2002, 451.

[29] Si discute da tempo, soprattutto in dottrina, intorno alla patrimonialità dell'indice di ricchezza, se esso debba cioè contenere le risorse patrimoniali per assolvere il tributo. La dottrina maggioritaria lo ritiene un requisito essenziale: per tutti, Moschetti 1973. Di recente, si è però fatta strada l'opinione negativa, affermata, in particolare, da Gallo 2007, 79.

[30] Come l'imposta regionale sulle attività produttive e le (diverse) *taxe professionnelle* francese e *Gewerbesteuer* tedesca, tutte aventi per presupposto l'esercizio dell'attività economica e per oggetto il valore aggiunto prodotto. Tra gli economisti, si ricordano: Colm 1955, 44; Colm 1939, 369; Studenski 1940, 621. In tema di Irap, vd. Gallo 1998, 627; Gallo 2002, 657; per un'analisi critica, Schiavolin 2007.

Sia i residenti sia i non residenti sarebbero tassati per i soli redditi specificamente collegati al mercato unico. Per i non residenti, sarebbero imponibili i soli redditi derivanti da stabili organizzazioni nell'Unione Europea; per i soggetti residenti, non sono imponibili i redditi prodotti mediante stabili organizzazioni site fuori dalla Ue, né gli utili distribuiti da società partecipate residenti in Stati terzi.

La residenza andrebbe determinata in base a criteri sostanziali. Pur non essendo sempre facile da individuare, potrebbe applicarsi il criterio del centro di direzione effettiva, ben consolidato nella prassi internazionale (come previsto dalla direttiva CCTB; sul punto, Maisto 2012, 315).

L'imposta dovrebbe, per intuibili ragioni di uguaglianza, applicarsi anche agli imprenditori individuali e ai soci di società personali, ma ciò significherebbe imporre loro le complesse regole di determinazione dell'imponibile previste per le grandi imprese. Sembra perciò opportuno escluderli dal campo di applicazione dell'imposta, per prevalenti esigenze di semplificazione.

Le imprese non residenti nell'Unione sarebbero tassate solo per i redditi prodotti nel mercato unico. Per considerarsi imponibili, i redditi devono derivare da attività ivi svolte tramite stabile organizzazione, che è istituto anch'esso consolidato.

La nozione di stabile organizzazione andrebbe in effetti adattata alle peculiarità delle imprese digitali, che operano in modo totalmente diverso da quelle 'materiali' (cfr. Hongler, e Pistone 2015). Essa è però oggetto di accesa discussione in sede internazionale, dove se ne propone l'estensione e finanche il superamento per forme di tassazione sui ricavi, imperniate su diversi criteri di collegamento[31]. Al di là di come si deciderà di strutturare l'imposizione su queste imprese, sembra che il valore aggiunto da esse prodotto derivi dal mercato unico digitale, sullo sfruttamento del quale andrebbe pertanto radicata l'imposta europea.

L'aliquota dell'imposta europea potrebbe fissarsi tra l'1 e il 6 per cento (come proposto dalla Commissione europea[32]), per consentire una certa libertà nella manovra del gettito.

Infine, per ragioni di semplificazione e di coerenza interna del tributo, potrebbe essere prevista una soglia di esenzione per i redditi minimi, sull'assunto che le imprese che non superano un certo volume di ricavi, eventualmente combinato con altri indicatori, non sfruttano il mercato unico.

[31] Vd. Commissione europea, *Proposta di direttiva del Consiglio che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa*, COM(2018) 147 final, 21 marzo 2018, per una nuova definizione di stabile organizzazione virtuale; Commissione europea, *Proposta di direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali*, COM(2018) 148 final, 21 marzo 2018, per un'imposta sui ricavi da servizi digitali; OECD (2019), *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, ove si propongono anche nuovi criteri di collegamento.

[32] Cfr. Commissione europea, *Proposta di decisione del Consiglio relativa al sistema delle risorse proprie dell'Unione europea*, COM(2018) 325 final, 2 maggio 2018, p. 4.

9. La base imponibile.

La base imponibile indica il valore cui è applicata l'aliquota, per calcolare l'imposta (lorda). È, dunque, parametro di commisurazione del fatto tassabile, di cui l'imposta rappresenta una frazione.

La determinazione della base imponibile presuppone la selezione, la qualificazione e la misurazione dei fatti economici rilevanti, in conformità sia alla *ratio* del tributo sia alle spesso confliggenti esigenze del diritto tributario (unitarietà della base imponibile, eliminazione di doppie imposizioni e salti d'imposta, contrasto ad evasione ed elusione, certezza del rapporto tributario, etc.; per tutti: Tinelli 1991; Zizzo 2018, 3, anche per riferimenti). In questa sede, se ne possono quindi tracciare solo i profili generalissimi.

Per esprimere il valore aggiunto prodotto dalla *EU allegiance*, la base imponibile dovrebbe essere determinata in base ai seguenti princìpi: *a)* per sottrazione, ossia sottraendo i costi dai ricavi; *b)* su base contabile e per competenza; *c)* su base reddituale, quindi al netto degli investimenti, per la quota di ammortamento imputabile all'esercizio; *d)* su base effettiva, cioè computando tra i ricavi il valore dei prodotti realizzati nell'esercizio, anche se invenduti, e detraendo il costo dei beni intermedi immessi nel ciclo produttivo, anche se acquistati in anni precedenti; *e)* tenendo conto dei componenti relativi alle esportazioni, ma non di quelli inerenti a beni, servizi e fattori produttivi importati (che inglobano beni e servizi prodotti fuori dal mercato unico); *f)* per singola entità giuridica (salvo il consolidamento, su cui *infra*).

Onde evitare che le diverse normative degli Stati membri portino a diverse determinazioni dell'imponibile, devono essere applicate norme comuni per il calcolo della base imponibile. L'applicazione della direttiva sulla base imponibile comune dell'imposta sulle società[33] – anche alle società che non fanno parte di gruppi – è, dunque, una precondizione.

La direttiva CCTB mira a determinare un imponibile il più possibile unitario e indipendente dal sistema contabile applicato dall'impresa (principio del doppio binario)[34]. Poiché, però, prevede regole di rilevazione, qualificazione, imputazione e misurazione in parte diverse da quelle contabili – e talora anche da quelle previste ai fini delle imposte sui redditi societari – richiede alle imprese di operare alcune variazioni rispetto al risultato di bilancio[35].

[33] Commissione europea, *Proposta di direttiva del Consiglio relativa a una base imponibile comune per l'imposta sulle società* [CCTB; N.d.a], COM(2016) 685 final, 25 ottobre 2016. Per un'introduzione, Lang et al. 2008a.

[34] È il principio dell'unitarietà della base imponibile, corollario del principio di uguaglianza, che implica indifferenza delle regole di calcolo dell'imponibile fiscale rispetto all'utile civilistico. Va comunque detto che le differenze tra regole contabili nazionali ed internazionali sono state attenuate dalle direttive 51/2003/CE e 2013/34/Ue. Per tutti, Zizzo 2014, 1303.

[35] Ad esempio, la direttiva CCTB considera imponibili anche gli incrementi di valore maturati sulle attività detenute per la negoziazione (art. 21). Quanto alle regole di rilevazione, non richiede la previa imputazione dei costi a conto economico, ma solo il loro sostenimento (che coincide grosso modo con la competenza prevista dal nostro art. 109, 1° comma, Tuir). Prevede infine regole particolari per l'identificazione e la rilevazione delle attività ammortizzabili (art. 33).

La *misurazione* dell'imponibile – cioè, le regole che stabiliscono *in quale misura* determinati componenti, già rilevati, qualificati e imputati a periodo, concorrono alla formazione della base imponibile – può seguire diversi modelli:

a) modello dell'addizionale. Le caratteristiche strutturali e permanenti del mercato unico consentono di costruire l'imposta propria come un'addizionale delle imposte societarie nazionali. Si dovrebbe semplicemente applicare l'aliquota dell'imposta europea all'imponibile determinato ai fini della direttiva CCTB, salve talune variazioni (come quelle in aumento per le importazioni), sull'assunto che *tutta* l'attività dell'impresa abbia beneficiato del mercato unico[36].

b) modello della sovraimposta. Cambiando l'imponibile rispetto alle imposte societarie nazionali, sembra più corretto riferirsi ad una sovraimposta, cioè appunto un'imposta ottenuta riducendo la base imponibile CCTB. Le variazioni in diminuzione dovrebbero determinare il reddito che l'impresa avrebbe conseguito in assenza del mercato unico, sì da individuare l'extra-profitto generato dalla *EU allegiance*. Si potrebbero considerare non tassabili alcuni ricavi e deducibili alcuni costi figurativi, idealmente collegati all'abolizione delle barriere commerciali tra Stati membri. In tal modo, si potrebbero anche prevedere apposite variazioni per le imprese digitali (ove si decidesse di assoggettarle ad un'imposta di tipo reddituale).

c) modello del consolidamento. Un diverso criterio consiste nel consolidare gli imponibili (prodotti nel mercato unico) del gruppo societario presso la controllante e poi estrarne la porzione da assoggettare all'aliquota europea. Consolidata la base imponibile, secondo le regole CCTB senza variazioni, occorre allocare all'Unione la frazione che riflette il contributo del mercato unico[37].

La misurazione di questa frazione dovrebbe basarsi su una 'chiave allocativa' che ponderi i fattori produttivi collegati al mercato unico. Possono considerarsi, a tal fine, i fattori proposti nella direttiva CCCTB[38], opportunamente modificati. Maggior peso dovrebbero avere i componenti reddituali relativi a finanziamenti e incentivi ottenuti tramite fondi europei, agli *asset* immateriali con essi acquisiti o generati, ai dipendenti provenienti da altri Stati membri e così via.

Quest'ultimo modello presenta diversi vantaggi: *a)* evita il 'doppio binario' delle variazioni all'imponibile CCTB; *b)* agevola l'attuazione dell'imposta, perché consolida gli imponibili delle singole consociate, anziché tassarli separatamente; *c)* consente un'allocazione dell'imponibile ritenuta più equa rispetto ai criteri della fonte e della residenza, perché fondata (solo) sul luogo di svolgimen-

[36] Come nella proposta della Commissione europea, che però non prevede variazioni ulteriori rispetto a quelle stabilite dalla proposta di direttiva CCTB: cfr. Commissione europea, *Proposta di decisione del Consiglio relativa al sistema delle risorse proprie dell'Unione europea*, COM(2018) 325 final, 2 maggio 2018, p. 4.

[37] È il *formulary apportionment method*, impiegato da tempo in Svizzera, negli Stati Uniti e, in termini semplificati, anche ai fini della nostra Irap (oltre che nella proposta di direttiva CCCTB).

[38] Commissione europea, *Proposta di direttiva del Consiglio relativa a una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società (CCCTB)*, COM(2016) 683 final, 25 ottobre 2016.

to dell'attività produttiva (cfr. Avi-Yonah 2015, 7; Garcia Antòn 2016, 181); *d)* misura con maggior precisione il valore aggiunto europeo[39]; *e)* consentirebbe – nel caso – di discriminare l'imposizione delle imprese digitali, valorizzandone i fattori produttivi, tipicamente immateriali.

10. Coordinamento con le imposte nazionali

Merita accennare ad alcuni aspetti particolari della base imponibile e di coordinamento con i tributi nazionali.

Qualunque metodo si adotti per la determinazione dell'imponibile, vanno mantenute ed eventualmente rafforzate le norme che contrastano l'artificioso trasferimento di utili verso Stati terzi (tramite delocalizzazione di cespiti reddituali) e la sottrazione ad imposizione di ricavi provenienti sempre da Stati terzi[40].

Senza consolidamento dei redditi di più affiliate appartenenti al medesimo gruppo, tecnicamente non necessario, le transazioni tra società dello stesso gruppo mantengono rilevanza fiscale e i redditi vanno determinati al valore normale. La normativa *transfer pricing* continua inoltre ad applicarsi alle cessioni e prestazioni fatte da società o stabili organizzazioni, localizzate nella Ue, *a favore di* consociate di Stati terzi (mentre sono indeducibili i costi relativi a importazioni da Stati terzi).

Non si avrebbe doppia imposizione (economica) tra società e soci. L'imposta europea colpirebbe infatti il 'valore aggiunto europeo', incluso nel reddito d'impresa, solo alla produzione. Restano quindi indeducibili, per l'impresa, ed irrilevanti, per il percettore, sia i dividendi sia le plusvalenze. Restano pure irrilevanti i componenti reddituali e patrimoniali derivanti dalle riorganizzazioni societarie (già fiscalmente neutre nell'imposta sui redditi).

L'imposta europea sarebbe deducibile dall'imponibile delle imposte societarie[41]. Nelle situazioni intra-comunitarie, è lo Stato che ha titolo di tassare il reddito a dover riconoscere una deduzione per l'imposta europea. Si eviterebbe così anche la doppia imposizione internazionale all'interno dell'Unione.

Permarrebbe forse la doppia imposizione nei rapporti con gli Stati terzi, dato che i trattati contro le doppie imposizioni non consentono di recuperare un'imposta diversa dalle imposte sul reddito e sul capitale, per di più levata per conto della Ue, che non ne è parte. Andrebbero quindi modificati i trattati.

Non sembra poi porsi un problema d'integrazione con le vigenti imposte personali sul reddito, perché l'imposta europea non colpirebbe le distribuzio-

[39] Che non dovrebbe rappresentare semplicemente un extra-profitto, come nel metodo precedente, ma una specifica componente del reddito dell'impresa europea.

[40] La situazione opposta non può verificarsi, essendo i costi relativi alle importazioni di beni e servizi indeducibili. Si tratta dei 'pagamenti ibridi', disciplinati dalla dir. 2017/952/Ue del 29 maggio 2017, su cui Maisto 2019, 610-1.

[41] Quando un'imposta è computata sull'imponibile di un'altra imposta, il principio di capacità contributiva esige un qualche coordinamento tra i due prelievi, per contenerne la sovrapposizione; cfr. De Mita1966, 352.

ni ai beneficiari finali, né si applicherebbe ad imprenditori individuali e società di persone.

Infine, senza una rimodulazione automatica dei trasferimenti nazionali basati sull'RNL, suggerita in precedenza per compensare la riduzione del gettito nazionale dell'imposta societaria, potrebbero valutarsi meccanismi perequativi *tra Stati* (a favore di quelli che perdano più imponibile). Ciò renderebbe politicamente più accettabile l'imposta europea e la formula di riparto esposta in precedenza.

11. Profili dell'accertamento, della riscossione e processuali

Accertamento e riscossione dovrebbero essere affidati ad uffici dedicati delle Amministrazioni nazionali. Per i gruppi societari, potrebbero essere accentrate presso l'Amministrazione dello Stato in cui ha sede la capogruppo[42].

Ciò non trasformerebbe quella europea in un'imposta nazionale, poiché creditore del tributo rimarrebbe sempre l'Unione (che lo ha anche istituito). Occorrerebbe però riconoscere una remunerazione agli Stati per l'attività delle Amministrazioni: un aggio della riscossione, già previsto per le risorse proprie tradizionali, da calcolare in modo tale da non gravare sui contribuenti e, al contempo, non erodere troppo le entrate europee. Al limite, si potrebbero prevedere compensazioni finanziarie tra Stati e Unione, come nel federalismo fiscale (Salvini 2017, 422).

Questa opzione appare più pratica ed efficiente dell'altra, pure non peregrina, di istituire un'Amministrazione fiscale europea.

Andrebbero poi estese all'imposta europea le garanzie procedimentali attualmente previste per i contribuenti a fronte dei tributi nazionali, il più possibile standardizzate in tutti gli Stati membri[43]. Come andrebbero estesi all'imposta europea i privilegi e le garanzie che assistono l'accertamento e la riscossione dei tributi nazionali: l'immediata esecutività degli avvisi d'accertamento delle imposte sui redditi e dell'Iva, le garanzie e le semplificazioni della riscossione coattiva tributaria, ecc.

La giurisdizione sulle controversie relative all'imposta europea dovrebbe spettare per materia alla Corte di giustizia, ma limitatamente all'atto istitutivo dell'imposta propria; non sui singoli atti spiccati dalle Amministrazioni nazionali, che dovrebbero essere impugnabili dinnanzi ai giudici nazionali.

L'Italia non dovrebbe integrare la normativa processuale interna, che è già applicabile agli atti di recupero delle risorse proprie, anche nella sospensione cautelare, nell'esecutività delle sentenze e nei rimborsi. L'articolo 68, comma 3-*bis*, d.lgs. 546/92, esclude sì la riscossione frazionata, in pendenza di giudizio, dei tributi costituenti risorse proprie, ma non deroga alle norme sulla sospensione giudiziale degli atti impugnati, né a quelle relative all'esecutività immediata

[42] L'interesse degli Stati alla corretta attuazione della normativa tributaria di altri enti sovrani è giuridicamente rilevante e riconosciuto da tempo; vd. Fedele 1999, 53.

[43] Si potrebbe pensare ad uno statuto 'europeo' dei diritti del contribuente.

delle sentenze di annullamento degli atti e al conseguente obbligo di rimborso (su questi profili, Gioè 2019, 774).

Sul versante sanzionatorio, basterebbe estendere alle violazioni relative all'imposta europea le sanzioni oggi previste per le risorse proprie, come l'Iva.

12. Conclusioni

Un'imposta europea avrebbe i seguenti vantaggi finanziari: *a) potenziamento* delle risorse proprie; *b) stabilità* del gettito; *c) invarianza* dei saldi nazionali e dell'imposizione sulle imprese.

Avrebbe inoltre i seguenti vantaggi tecnici, istituzionali e politici: *a) autonomia,* perché aumenterebbe la potestà fiscale dell'Unione, consentendole di raggiungere obiettivi irrealizzabili per gli Stati membri; *b) accettabilità,* perché colpirebbe gli enti collettivi, non le persone fisiche; *c) semplicità e costi applicativi contenuti,* perché non richiederebbe un'apposita disciplina formale, potendo adattarsi quella già prevista per altri tributi; *d) efficiente allocazione delle risorse ed equità,* perché stabilirebbe regole uguali per tutte le imprese che operano nel mercato unico (*level playing field*) e collegherebbe la spesa per i beni europei e i suoi beneficiari, chiamandoli a concorrervi in ragione della capacità contributiva; *e) solidarietà e visibilità delle politiche europee,* perché renderebbe tangibile il legame tra chi dà, a mezzo dell'imposta, e chi riceve, in termini di servizi o beni pubblici con essa finanziati (che non necessariamente coincidono).

Il presupposto impositivo – il possesso di un reddito derivante dall'esercizio di un'impresa nel mercato unico – consentirebbe di saldare il principio del beneficio con quello di solidarietà (economica e sociale), chiamando a concorrere coloro che beneficiano del mercato unico ed appartengono alla collettività europea.

Si sono tuttavia evidenziati i *deficit* – necessariamente da correggere – del procedimento di approvazione dell'imposta europea, che non valorizza abbastanza il ruolo del Parlamento né, quindi, il fondamentale principio del consenso al tributo.

Diversi punti meriterebbero di essere ulteriormente approfonditi: ad esempio, se occorra prevedere un qualche coordinamento con i tributi regionali, come l'Irap; quali aggiustamenti prevedere rispetto alle norme della direttiva CCTB; quali regole particolari per il calcolo dell'imponibile di imprese finanziarie e *digital companies* (considerato peraltro che queste ultime non sono tutte uguali).

Sono queste, però, questioni tecniche, che possono ben essere risolte, se si è d'accordo sui princìpi. Come si è cercato di spiegare, insomma, l'imposta europea non è un'utopia. La speranza è quindi che la discussione possa su queste basi continuare e dare presto buoni frutti.

Riferimenti bibliografici

Allorio, A. 1964. "Intorno alla natura dei prelievi generali effettuati dalla Ceca ed ai prelievi spettanti a quest'ultima." *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze* II: 3-36.

Amatucci, F. 1998. *Il principio di non discriminazione fiscale*. Padova: Cedam.

Avi-Yonah, R. S. 2015. "Hanging Together: A Multilateral Approach to Taxing Multinationals." *Public Law and Legal Theory Research Paper,* University of Michigan 15-012.

Barassi, M. 2014. "La capacità contributiva in una prospettiva comparatistica." In *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva,* a cura di G. Melis, e L. Salvini. 173-196. Padova: Cedam.

Basilavecchia, M. 2009. "L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione Europea." *Rivista di diritto tributario* I: 361-400.

Berliri, L. V. 1945. *La giusta imposta*. Roma.

Biondi, A. et al. 2018. *Solidarity in EU Law. Legal Principle in the Making.* Cheltenham – Northampton: Edward Elgar Publishing.

Bizioli, G. 2005. "Imposizione e Costituzione europea." *Rivista di diritto tributario* I: 233-259.

Bizioli, G. 2008. *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*. Padova: Cedam.

Bizioli, G., e E. Reimer. 2020. "Equality, ability to pay and neutrality." In Panaji, C. H. J. I., Haslehner W. e E. Traversa, *Research Handbook on European Union Taxation Law,* 51-74. Cheltenham – Northampton: Edward Elgar Publishing.

Bizioli, G. 2022. "Un passo ulteriore verso un sistema federale: un tributo per l'Unione Europea." In *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell'U.E. tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea,* a cura di Campus, M., Dorigo S., Federico V., e N. Lazzerini. Firenze: Firenze University Press.

Boria, P. 2004. *L'anti-sovrano. Potere tributario e sovranità nell'ordinamento comunitario*. Torino: Giappichelli.

Boria, P. 2013. *Lo Stato impossibile. Spunti e considerazioni in ordine ad un progetto di trasformazione dello Stato sociale in Italia*. Padova: Cedam.

Burgio, M. 1978. "La politica fiscale della C.E.: bilancio e prospettive." *Diritto e pratica tributaria* I: 1121-1141.

Candau, V. F., e J. Le Cacheux. 2017. "Corporate Income Tax as a Genuine Own Resource." <hal-01847937> <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-01847937> (2021-03).

Cipollina, S. 2006. "La riserva di legge in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza costituzionale." In *Diritto tributario e Corte costituzionale,* a cura di L. Perrone, e C. Berliri. 163-184. Napoli: Esi.

Colm, G. 1939. "The Basis of federal Fiscal Policy." *Taxes* 6: 338.

Colm, G. 1955. *Essays in Public Finances and Fiscal Policy*. New York: Oxford University Press.

De Mita, E. 1966. "Capacità contributiva e detrazione di imposta da imposta." *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze»* II: 352.

Di Pietro, A. 2012. "Il consenso all'imposizione e la sua legge." *Rassegna tributaria*: 11-51.

Dourado, A. P. 2019. "The Commission Proposal to Replace Unanimity with a Qualified Majority in the Case of Tax Matters." *Intertax* 47: 341-244.

Falsitta, G. 2013. "Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico fino all'Assemblea costituente." *Rivista di diritto tributario* I: 762-849.

Falsitta, G. 2014. *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico prima e dopo la Costituzione repubblicana*. Milano: Giuffrè.

Fantozzi, A. 2003. "Un'occasione sfumata?." *Rivista di diritto tributario* V: 97-104.

Farri, F. 2019. "Sovranità tributaria, e nuovi luoghi dell'economia globale." *Diritto pubblico*: 145-209.

Fasone, C., Lupo N., e A. Vauchez. 2020. *Parlamenti e democrazia in Europa. Federalismi asimmetrici e integrazione differenziata*. Bologna: il Mulino.
Fedele, A. 1994. "La riserva di legge." In *Trattato di diritto tributario. Il diritto tributario e le sue fonti*, diretto da A. Amatucci, volume I, t. 1°. 157-200. Padova: Cedam.
Fedele, A. 1999. "Prospettive e sviluppi dello "scambio di informazioni" fra Amministrazioni finanziarie." *Rassegna tributaria*: 49-58.
Fedele, A. 2002. "Imposte reali ed imposte personali nel sistema tributario italiano." *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze* I: 450-479.
Fedele, A. 2006. "La funzione fiscale e la «capacità contributiva»." In *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone, e C. Berliri. 1-23. Napoli: Esi.
Fedele, A. 2018. "La definizione del tributo nella giurisprudenza costituzionale." *Rivista di diritto tributario* I: 1-19.
Fedele, A. 2019. "Non discriminazione ed intrinseca congruità nella disciplina sostanziale del tributo." In *Per un nuovo ordinamento tributario*, t. 1°, a cura di C. Glendi et al. 121-134. Milano-Padova: Wolters Kluwer – Cedam.
Fontana, O. 2022. "Tra solidarietà europea e responsabilità nazionali: la tutela dei beni pubblici europei." In *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell'U.E. tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea*, a cura di Campus, M., Dorigo S., Federico V., e N. Lazzerini. Firenze: Firenze University Press.
Gallo, F. 1998. "Ratio e struttura dell'i.r.a.p.." *Rassegna tributaria*: 627-644.
Gallo, F. 2002[5]. "Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP)" *Enc. dir.*, Milano: Giuffrè.
Gallo, F. 2007[1]. *Le ragioni del fisco*. Bologna: il Mulino.
Garcia Antòn, R. 2016. "The 21st Century Multilateralism in International Taxation: The Emperor's New Clothes?." *World Tax Journal* 8: 147-192.
Gioè, C. 2019. "Sull'esecuzione delle sentenze tributarie nei confronti dell'Agenzia delle dogane." *Rassegna tributaria*: 774-787.
Hongler, P., e P. Pistone. 2015. "Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy." *IBFD White Papers*.
Keohane, R. O. 1990. "Multilateralism: An Agenda for Research." *International Journal* 45: 731-764.
Lang et al., eds. 2008a. *Common Consolidated Corporate Tax Base*. Vienna: Linde Verlag.
Lang et al., eds. 2008b. *EU-Tax*. Vienna: Linde Verlag.
Letizia, L. 2005. *Il Bilancio comunitario: ruolo e funzioni nella politica economico-finanziaria dell'Unione Europea*. Napoli: Esi.
Lupi, V. R. 2017. *Diritto amministrativo dei tributi*. Roma: Castelvecchi.
Maisto, G. 2003. "Progetto Costituzione Europea. Appunti di lavoro." *Rivista di diritto tributario* V: 124-135.
Maisto, G. 2012. "Il significato di "contribuente residente" e "contribuente non residente" nella proposta di direttiva del Consiglio relativa a una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società." *Rivista di diritto tributario* I: 316-348.
Maisto, G. 2019. "L'attuazione "ragionata" delle raccomandazioni BEPS e della direttiva anti-elusione nell'ordinamento tributario italiano." In *Per un nuovo ordinamento tributario*, t. 1°, a cura di C. Glendi et al. 606-621. Milano-Padova: Wolters Kluwer – Cedam.
Majocchi, A. 2015. "Nuove risorse per il finanziamento del bilancio europeo." *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze* I: 467-487.
Majocchi, A. 2022. "*Una fiscalità europea per uno sviluppo equo e sostenibile*." In *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell'U.E. tra responsabilità fiscale, solidarietà*

e nuova cittadinanza europea, a cura di Campus, M., Dorigo S., Federico V., e N. Lazzerini. Firenze: Firenze University Press.

Mastroiacovo, V. 2013. "Il principio di legalità nel diritto comunitario: riflessioni in materia tributaria." In *I principi europei del diritto tributario*, a cura di A. Di Pietro, e T. Tassani, 3-26. Padova: Cedam.

Melis, G. 2007. "Coordinamento fiscale nell'Unione Europea" *Enc. dir.*, Ann. I. 394-418. Milano: Giuffré.

Micheli, G. A. 1965. "Problemi attuali di diritto tributario nei rapporti internazionali." *Diritto e pratica tributaria* I: 216-229.

Micheli, G. A. 1967. "Premesse per una teoria della potestà di imposizione." *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze* I: 264-282

Moschetti, F. 1973. *Il principio della capacità contributiva*. Padova: Cedam.

Musgrave, R. A. 1959. *The Theory of Public Finance*. New York-London: McGraw-Hill.

Pezzini, B. "Solidarietà e politiche sociali." In *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell'U.E. tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea*, a cura di Campus, M., Dorigo S., Federico V., e N. Lazzerini. Firenze: Firenze University Press.

Piccirilli, E. M. 2008. "Finanziamento del bilancio comunitario." In *Diritto della finanza pubblica europea*, a cura di L. Di Renzo, e R. Perrone Capano, 189-240. Napoli: Esi.

Pistone, P. 2018. *Diritto tributario europeo*. Torino: Giappichelli.

Pistone, P. 2019. "I limiti esterni alla sovranità tributaria nell'era del diritto tributario globale." In *Per un nuovo ordinamento tributario*, t. 1°, a cura di C. Glendi et al. 655-684. Milano-Padova: Wolters Kluwer – Cedam.

Polacchini, F. 2022. "Solidarietà, doveri e cittadinanza europea." In *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell'U.E. tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea*, a cura di Campus, M., Dorigo S., Federico V., e N. Lazzerini. Firenze: Firenze University Press.

Ragucci, G. 2012. "Le prerogative del Parlamento in materia di tributi e di spese, alla luce delle decisioni della Corte di Kalshrue sugli aiuti alla Grecia e sul MES-Fiscal Compact." *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze* I: 410-449.

Reuter, P. 1953. *La Ceca*. Parigi.

Ruggie, J. G. 1992. "Multilateralism: The Anatomy of an Institution." *International Organization* 46: 561-98.

Sacchetto, C. 1991. "Politiche comunitarie. VII) Politica Fiscale" *Enc. giur. Treccani*, vol. XXVI, Roma: Treccani.

Salvini, L. 2017. "Federalismo fiscale (dir. trib.)" *Enc. dir.*, Ann. X, Milano: Giuffrè.

Saponaro, F. 2019. "La leva fiscale come strumento di governance economica dell'eurozona." *Rassegna tributaria*: 353-393.

Schiavolin, R. 2007. *L'imposta regionale sulle attività produttive: profili sistematici*. Milano: Giuffrè.

Schutze, R. 2020. "Modelli di «demoi-crazia»: l'Europa e la sua Unione." In C. Fasone, N. Lupo, e A. Vauchez, *Parlamenti e democrazia in Europa. Federalismi asimmetrici e integrazione differenziata*. Bologna: il Mulino.

Seligman, E. R. A. 1914 (1970^2). *The Income Tax*. New York: The MacMillan Company.

Stevanato, D. 2014. *La giustificazione sociale dell'imposta. Tributi e determinabilità della ricchezza tra diritto e politica*. Bologna: il Mulino.

Stevanato, D. 2019. *Fondamenti di diritto tributario*. Milano: Le Monnier.

Strianese, L. 2008. "La governance di bilancio: attori e procedure." In *Diritto della finanza pubblica europea*, a cura di L. Di Renzo, e R. Perrone Capano, 101-188. Napoli: Esi.

Studenski, P. 1940. "Toward a Theory of Business Taxation." *Journal of Political Economy* 48: 621.
Szudocky, R. 2014. *The Sources of EU Law and their Relationships: Lessons for the Field of Taxation*. Amsterdam: IBFD.
Tesauro, F. 2017[13]. *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*. Milano: Utet.
Tesauro, G. 1969. *Il finanziamento delle organizzazioni internazionali*. Napoli: Jovene.
Tinelli, G. 1991. *Il reddito d'impresa nel diritto tributario. Principi generali*. Milano: Giuffrè.
Traversa, E. e S. Lotito Fedele. 2022. "La riforma delle risorse proprie e la possibile introduzione di un tributo europeo." In *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell'U.E. tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea*, a cura di Campus, M., Dorigo S., Federico V., e N. Lazzerini. Firenze: Firenze University Press.
Tremonti, G. 1998. "La fiscalità nel terzo millennio." *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze* I: 69-83.
Vanistendael, F. 2014. "*The ability to pay principle in the EU legal order.*" In *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, a cura di G. Melis, e L. Salvini. 197-242. Padova: Cedam.
Vanistendael, F. et al. 2020. "European Solidarity Requires EU Taxes." *Tax Notes International* ?: 577-578.
Zizzo, G. 2014. "Il principio di derivazione a dieci anni dall'introduzione dell'Ires." *Rassegna tributaria*: 1303-1314.
Zizzo, G. 2018[2]. "La «questione fiscale» degli IAS/IFRS." In *La fiscalità delle società IAS/IFRS*, a cura di G. Zizzo, 3-34. Milano: Wolter Kluwers.

Indice dei nomi

FUP Best Practice in Scholarly Publishing (DOI 10.36253/fup_best_practice)

Mauro Campus, Stefano Dorigo, Veronica Federico, Nicole Lazzerini (edited by), *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell'UE tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea*, published by Firenze University Press, ISBN 978-88-5518-591-2, DOI 10.36253/978-88-5518-591-2

STUDI E SAGGI

TITOLI PUBBLICATI

ARCHITETTURA, STORIA DELL'ARTE E ARCHEOLOGIA

Acciai S., *Sedad Hakki Eldem. An aristocratic architect and more*

Bartoli M.T., Lusoli M. (edited by), *Le teorie, le tecniche, i repertori figurativi nella prospettiva d'architettura tra il '400 e il '700. Dall'acquisizione alla lettura del dato*

Bartoli M.T., Lusoli M. (edited by), *Diminuzioni e accrescimenti. Le misure dei maestri di prospettiva*

Benelli E., *Archetipi e citazioni nel fashion design*

Benzi S., Bertuzzi L., *Il Palagio di Parte Guelfa a Firenze. Documenti, immagini e percorsi multimediali*

Betti M., Brovadan C. (edited by), *Donum. Studi di storia della pittura, della scultura e del collezionismo a Firenze dal Cinquecento al Settecento*

Biagini C. (edited by), *L'Ospedale degli Infermi di Faenza. Studi per una lettura tipo-morfologica dell'edilizia ospedaliera storica*

Bologna A., *Pier Luigi Nervi negli Stati Uniti 1952-1979.* Master Builder of the Modern Age

Eccheli M.G., Cavallo C.(edited by), *Il progetto nei borghi abbandonati*

Eccheli M.G., Pireddu A. (edited by), *Oltre l'Apocalisse. Arte, Architettura, Abbandono*

Fischer von Erlach J.B., *Progetto di un'architettura istorica / Entwurff einer Historischen Architectur*, traduzione e cura di G. Rakowitz

Frati M., *"De bonis lapidibus conciis": la costruzione di Firenze ai tempi di Arnolfo di Cambio. Strumenti, tecniche e maestranze nei cantieri fra XIII e XIV secolo*

Gregotti V., *Una lezione di architettura. Rappresentazione, globalizzazione, interdisciplinarità*

Gulli R., *Figure.* Ars e ratio *nel progetto di architettura*

Lauria A., Benesperi B., Costa P., Valli F., *Designing Autonomy at Home. The ADA Project. An Interdisciplinary Strategy for Adaptation of the Homes of Disabled Persons*

Laurìa A., Flora V., Guza K., *Five Albanian Villages. Guidelines for a Sustainable Tourism Development through the Enhancement of the Cultural Heritage*

Lisini C., *Lezione di sguardi. Edoardo Detti fotografo*

Maggiora G., *Sulla retorica dell'architettura*

Mantese E. (edited by), *House and Site. Rudofsky, Lewerentz, Zanuso, Sert, Rainer*

Mazza B., *Le Corbusier e la fotografia. La vérité blanche*

Mazzoni S. (edited by), *Studi di Archeologia del Vicino Oriente. Scritti degli allievi fiorentini per Paolo Emilio Pecorella*

Messina M.G., *Paul Gauguin. Un esotismo controverso*

Paolucci F. (edited by), *Epigrafia tra erudizione antiquaria e scienza storica*

Pireddu A., *In abstracto. Sull'architettura di Giuseppe Terragni*

Pireddu A., *The Solitude of Places. Journeys and Architecture on the Edges*

Pireddu A., *In limine. Between Earth and Architecture*

Rakowitz G., *Tradizione Traduzione Tradimento in Johann Bernhard Fischer von Erlach*

Tonelli M.C., *Giovanni Klaus Koenig. Un fiorentino nel dibattito nazionale su architettura e design (1924-1989)*

Tonelli M.C., *Industrial design: latitudine e longitudine*

CULTURAL STUDIES

Candotti M.P., *Interprétations du discours métalinguistique. La fortune du sūtra A 1.1.68 chez Patañjali et Bhartṛhari*

Castorina M., *In the garden of the world. Italy to a young 19th century Chinese traveler*

Castorina M., Cucinelli D. (edited by), *Food issues 食事. Interdisciplinary Studies on Food in Modern and Contemporary East Asia*

Cucinelli D., Scibetta A. (edited by), *Tracing Pathways 雲路. Interdisciplinary Studies on Modern and Contemporary East Asia*

Graziani M., Casetti L., Vuelta García, S. (edited by), *Nel segno di Magellano tra terra e cielo. Il viaggio nelle arti umanistiche e scientifiche di lingua portoghese e di altre culture europee in un'ottica interculturale*

Nesti A., *Per una mappa delle religioni mondiali*
Nesti A., *Qual è la religione degli italiani? Religioni civili, mondo cattolico, ateismo devoto, fede, laicità*
Pedone V., *A Journey to the West. Observations on the Chinese Migration to Italy*
Pedone V., Sagiyama I. (edited by), *Perspectives on East Asia*
Pedone V., Sagiyama I. (edited by), *Transcending Borders. Selected papers in East Asian studies*
Rigopoulos A., *The Mahānubhāvs*
Squarcini F. (edited by), *Boundaries, Dynamics and Construction of Traditions in South Asia*
Sagyiama I., Castorina M. (edited by), *Trajectories: Selected papers in East Asian studies 軌跡*
Vanoli A., *Il mondo musulmano e i volti della guerra. Conflitti, politica e comunicazione nella storia dell'islam*

DIRITTO

Allegretti U., *Democrazia partecipativa. Esperienze e prospettive in Italia e in Europa*
Campus M., Dorigo S., Federico V., Lazzerini N. (a cura di), *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell'Ue tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea*
Cingari F. (edited by), *Corruzione: strategie di contrasto (legge 190/2012)*
Curreri S., *Democrazia e rappresentanza politica. Dal divieto di mandato al mandato di partito*
Curreri S., *Partiti e gruppi parlamentari nell'ordinamento spagnolo*
Federico V., Fusaro C. (edited by), *Constitutionalism and Democratic Transitions. Lessons from South Africa*
Ferrara L., Sorace D., Bartolini A., Pioggia A. (edited by), *A 150 anni dall'unificazione amministrativa italiana. Studi. Vol. VIII. Cittadinanze amministrative*
Ferrara L., Sorace D., Cafagno M., Manganaro F. (edited by), *A 150 anni dall'unificazione amministrativa italiana. Studi. Vol. V. L'intervento pubblico nell'economia*
Ferrara L., Sorace D., Cavallo Perin R., Police A., Saitta F. (edited by), *A 150 anni dall'unificazione amministrativa italiana. Studi. Vol. I. L'organizzazione delle pubbliche amministrazioni tra Stato nazionale e integrazione europea*
Ferrara L., Sorace D., Chiti E., Gardini G., Sandulli A. (edited by), *A 150 anni dall'unificazione amministrativa italiana. Studi. Vol. VI. Unità e pluralismo culturale*
Ferrara L., Sorace D., Civitarese Matteucci S., Torchia L., *A 150 anni dall'unificazione amministrativa italiana. Studi. Vol. IV. La tecnificazione*
Ferrara L., Sorace D., Comporti G.D. (edited by), *A 150 anni dall'unificazione amministrativa italiana. Studi. Vol. VII. La giustizia amministrativa come servizio (tra effettività ed efficienza)*
Ferrara L., Sorace D., De Giorgi Cezzi, Portaluri P.L. (edited by), *A 150 anni dall'unificazione amministrativa italiana. Studi. Vol. II. La coesione politico-territoriale*
Ferrara L., Sorace D., Marchetti B., Renna M. (edited by), *A 150 anni dall'unificazione amministrativa italiana. Studi. Vol. III. La giuridificazione*
Fiorita N., *L'Islam spiegato ai miei studenti. Otto lezioni su Islam e diritto*
Fiorita N., *L'Islam spiegato ai miei studenti. Undici lezioni sul diritto islamico*
Fossum J.E., Menéndez A.J., *La peculiare costituzione dell'Unione Europea*
Gregorio M., *Le dottrine costituzionali del partito politico. L'Italia liberale*
Palazzo F., Bartoli R. (edited by), *La mediazione penale nel diritto italiano e internazionale*
Ragno F., *Il rispetto del principio di pari opportunità. L'annullamento della composizione delle giunte regionali e degli enti locali*
Sorace D. (edited by), *Discipine processuali differenziate nei diritti amministrativi europei*
Trocker N., De Luca A. (edited by), *La mediazione civile alla luce della direttiva 2008/52/CE*
Urso E., *La mediazione familiare. Modelli, principi, obiettivi*
Urso E., *Le ragioni degli altri. Mediazione e famiglia tra conflitto e dialogo. Una prospettiva comparatistica e interdisciplinare*

ECONOMIA

Ammannati F., *Per filo e per segno. L'Arte della Lana a Firenze nel Cinquecento*
Bardazzi R. (edited by), *Economic multisectoral modelling between past and future. A tribute to Maurizio Grassini and a selection of his writings*
Bardazzi R., Ghezzi L. (edited by), *Macroeconomic modelling for policy analysis*

Barucci P., Bini P., Conigliello L. (edited by), *Economia e Diritto durante il Fascismo. Approfondimenti, biografie, nuovi percorsi di ricerca*

Barucci P., Bini P., Conigliello L. (edited by), *Il Corporativismo nell'Italia di Mussolini. Dal declino delle istituzioni liberali alla Costituzione repubblicana*

Barucci P., Bini P., Conigliello L. (edited by), *Intellettuali e uomini di regime nell'Italia fascista*

Barucci P., Bini P., Conigliello L. (edited by), *I mille volti del regime. Opposizione e consenso nella cultura giuridica, economica e politica italiana tra le due guerre*

Bellanca N., Pardi, L., *O la capra o i cavoli. La biosfera, l'economia e il futuro da inventare*

Ciampi F., *Come la consulenza direzionale crea conoscenza. Prospettive di convergenza tra scienza e consulenza*

Ciampi F., *Knowing Through Consulting in Action. Meta-consulting Knowledge Creation Pathways*

Ciappei C. (edited by), *La valorizzazione economica delle tipicità rurali tra localismo e globalizzazione*

Ciappei C., Citti P., Bacci N., Campatelli G., *La metodologia Sei Sigma nei servizi. Un'applicazione ai modelli di gestione finanziaria*

Ciappei C., Sani A., *Strategie di internazionalizzazione e grande distribuzione nel settore dell'abbigliamento. Focus sulla realtà fiorentina*

Garofalo G. (edited by), *Capitalismo distrettuale, localismi d'impresa, globalizzazione*

Laureti T., *L'efficienza rispetto alla frontiera delle possibilità produttive. Modelli teorici ed analisi empiriche*

Lazzeretti L. (edited by), *Art Cities, Cultural Districts and Museums. An Economic and Managerial Study of the Culture Sector in Florence*

Lazzeretti L. (edited by), *I sistemi museali in Toscana. Primi risultati di una ricerca sul campo*

Lazzeretti L., Cinti T., *La valorizzazione economica del patrimonio artistico delle città d'arte. Il restauro artistico a Firenze*

Lazzeretti L., *Nascita ed evoluzione del distretto orafo di Arezzo, 1947-2001. Primo studio in una prospettiva ecology based*

Mastronardi L., Romagnoli L. (edited by), *Metodologie, percorsi operativi e strumenti per lo sviluppo delle cooperative di comunità nelle aree interne italiane*

Meade S. Douglas (edited by), *In Quest of the Craft. Economic Modeling for the 21st Century*

Perrotta C., *Il capitalismo è ancora progressivo?*

Simoni C., *Approccio strategico alla produzione. Oltre la produzione snella*

Simoni C., *Mastering the Dynamics of Apparel Innovation*

FILOSOFIA

Baldi M., Desideri F. (edited by), *Paul Celan. La poesia come frontiera filosofica*

Barale A., *La malinconia dell'immagine. Rappresentazione e significato in Walter Benjamin e Aby Warburg*

Berni S., Fadini U., *Linee di fuga. Nietzsche, Foucault, Deleuze*

Borsari A., *Schopenhauer educatore? Storia e crisi di un'idea tra filosofia morale, estetica e antropologia*

Brunkhorst H., *Habermas*

Cambi F., *Pensiero e tempo. Ricerche sullo storicismo critico: figure, modelli, attualità*

Cambi F., Mari G. (edited by), *Giulio Preti: intellettuale critico e filosofo attuale*

Casalini B., Cini L., *Giustizia, uguaglianza e differenza. Una guida alla lettura della filosofia politica contemporanea*

Desideri F., Matteucci G. (edited by), *Dall'oggetto estetico all'oggetto artistico*

Desideri F., Matteucci G. (edited by), *Estetiche della percezione*

Di Stasio M., *Alvin Plantinga: conoscenza religiosa e naturalizzazione epistemologica*

Giovagnoli R., *Autonomy: a Matter of Content*

Honneth A., *Capitalismo e riconoscimento*

Michelini L., *Il nazional-fascismo economico del giovane Franco Modigliani*

Mindus P., *Cittadini e no: Forme e funzioni dell'inclusione e dell'esclusione*

Sandrini M.G., *La filosofia di R. Carnap tra empirismo e trascendentalismo. (In appendice: R. Carnap Sugli enunciati protocollari, Traduzione e commento di E. Palombi)*

Solinas M., *Psiche: Platone e Freud. Desiderio, sogno, mania, eros*

Trentin B., *La Città del lavoro. Sinistra e crisi del fordismo*, edited by Iginio Ariemma
Valle G., *La vita individuale. L'estetica sociologica di Georg Simmel*

FISICA
Arecchi F.T., *Cognizione e realtà*

LETTERATURA, FILOLOGIA E LINGUISTICA
Antonucci F., Vuelta García S. (edited by), *Ricerche sul teatro classico spagnolo in Italia e oltralpe (secoli XVI-XVIII)*
Bastianini G., Lapini W., Tulli M., *Harmonia. Scritti di filologia classica in onore di Angelo Casanova*
Battistin Sebastiani B., Ferreira Leão D. (edited by), *Crises (Staseis) and Changes (Metabolai). Athenian Democracy in the Making*
Bilenchi R., *The Conservatory of Santa Teresa*
Bresciani Califano M., *Piccole zone di simmetria. Scrittori del Novecento*
Caracchini C., Minardi E. (edited by), *Il pensiero della poesia. Da Leopardi ai contemporanei. Letture dal mondo di poeti italiani*
Cauchi-Santoro R., *Beyond the Suffering of Being: Desire in Giacomo Leopardi and Samuel Beckett*
Colucci D., L'Eleganza è frigida *e* L'Empire des signs. *Un sogno fatto in Giappone*
Dei L. (edited by), *Voci dal mondo per Primo Levi. In memoria, per la memoria*
Fanucchi S., Virga A. (edited by), *A South African* Convivio *with Dante : Born Frees' Interpretations of the* Commedia
Ferrone S., *Visioni critiche. Recensioni teatrali da «l'Unità-Toscana» (1975-1983)*, edited by Teresa Megale e Francesca Simoncini
Ferrara M.E., *Il realismo teatrale nella narrativa del Novecento: Vittorini, Pasolini, Calvino*
Francese J., *Leonardo Sciascia e la funzione sociale degli intellettuali*
Francese J., *Vincenzo Consolo: gli anni de «l'Unità» (1992-2012), ovvero la poetica della colpa-espiazione*
Franchini S., *Diventare grandi con il «Pioniere» (1950-1962). Politica, progetti di vita e identità di genere nella piccola posta di un giornalino di sinistra*
Francovich Onesti N., *I nomi degli Ostrogoti*
Frau O., Gragnani C., *Sottoboschi letterari. Sei* case studies *fra Otto e Novecento. Mara Antelling, Emma Boghen Conigliani, Evelyn, Anna Franchi, Jolanda, Flavia Steno*
Frosini G. (edited by), *Intorno a Boccaccio / Boccaccio e dintorni*
Frosini G., Zamponi S. (edited by), *Intorno a Boccaccio / Boccaccio e dintorni*
Galigani G., *Salomè, mostruosa fanciulla*
Gigli D., Magnelli E. (edited by), *Studi di poesia greca tardoantica*
Giuliani L., Pineda V. (edited by), *La edición del diálogo teatral (siglos XVI-XVII)*
Gori B., *La grammatica dei clitici portoghesi. Aspetti sincronici e diacronici*
Gorman M., *I nostri valori, rivisti. La biblioteconomia in trasformazione*
Graziani M., Abbati O., Gori B. (edited by), *La spugna è la mia anima. Omaggio a Piero Ceccucci*
Graziani M. (edited by), *Un incontro lusofono plurale di lingue, letterature, storie, culture*
Guerrini M., *De bibliothecariis. Persone, idee, linguaggi*
Guerrini M., Mari G. (edited by), *Via verde e via d'oro. Le politiche open access dell'Università di Firenze*
Keidan A., Alfieri L. (edited by), *Deissi, riferimento, metafora*
Lopez Cruz H., *America Latina aportes lexicos al italiano contemporaneo*
Mario A., *Italo Calvino. Quale* autore *laggiù attende la fine?*
Masciandaro F., *The Stranger as Friend: The Poetics of Friendship in Homer, Dante, and Boccaccio*
Nosilia V., Prandoni M. (edited by), *Trame controluce. Il patriarca 'protestante' Cirillo Loukaris / Backlighting Plots. The 'Protestant' Patriarch Cyril Loukaris*
Pagliaro A., Zuccala B. (edited by), *Luigi Capuana: Experimental Fiction and Cultural Mediation in Post-Risorgimento Italy*
Pestelli C., *Carlo Antici e l'ideologia della Restaurazione in Italia*
Rosengarten F., *Through Partisan Eyes. My Friendships, Literary Education, and Political Encounters in Italy (1956-2013). With Sidelights on My Experiences in the United States, France, and the Soviet Union*

Ross S., Honess C. (edited by), *Identity and Conflict in Tuscany*
Totaro L., *Ragioni d'amore. Le donne nel Decameron*
Turbanti S., *Bibliometria e scienze del libro: internazionalizzazione e vitalità degli studi italiani*
Vicente F.L., *Altri orientalismi. L'India a Firenze 1860-1900*
Virga A., *Subalternità siciliana nella scrittura di Luigi Capuana e Giovanni Verga*
Zamponi S. (edited by), *Intorno a Boccaccio / Boccaccio e dintorni 2015*
Zamponi S. (edited by), *Intorno a Boccaccio / Boccaccio e dintorni 2016*
Zamponi S. (edited by), *Intorno a Boccaccio / Boccaccio e dintorni 2017*
Zamponi S. (edited by), *Intorno a Boccaccio / Boccaccio e dintorni 2018*
Zamponi S. (edited by), *Intorno a Boccaccio / Boccaccio e dintorni 2019*
Zamponi S. (edited by), *Intorno a Boccaccio / Boccaccio e dintorni 2020*

MATEMATICA
Paolo de Bartolomeis, *Matematica. Passione e conoscenza. Scritti (1975-2016)*, edited by Fiammetta Battaglia, Antonella Nannicini e Adriano Tomassini

MEDICINA
Mannaioni P.F., Mannaioni G., Masini E. (edited by), *Club drugs. Cosa sono e cosa fanno*
Saint S., Krein S.L. (con Stock R.W.), *La prevenzione delle infezioni correlate all'assistenza. Problemi reali, soluzioni pratiche*

PEDAGOGIA
Bandini G., Oliviero S. (edited by), *Public History of Education: riflessioni, testimonianze, esperienze*
Mariani A. (edited by), *L'orientamento e la formazione degli insegnanti del futuro*
Nardi A., *Il lettore 'distratto'. Leggere e comprendere nell'epoca degli schermi digitali*

POLITICA
Attinà F., Bozzo L., Cesa M., Lucarelli S. (a cura di), *Eirene e Atena. Studi di politica internazionale in onore di Umberto Gori*
Bulli, G., Tonini, A. (edited by), *Migrazioni in Italia: oltre la sfida*
Caruso S., *"Homo oeconomicus". Paradigma, critiche, revisioni*
Cipriani A. (edited by), *Partecipazione creativa dei lavoratori nella 'fabbrica intelligente'. Atti del Seminario di Roma, 13 ottobre 2017*
Cipriani A., Gramolati A., Mari G. (edited by), *Il lavoro 4.0. La Quarta Rivoluzione industriale e le trasformazioni delle attività lavorative*
Cipriani A., Ponzellini A.M. (edited by), *Colletti bianchi. Una ricerca nell'industria e la discussione dei suoi risultati*
Corsi C. (edited by), *Felicità e benessere. Una ricognizione critica*
Corsi C., Magnier A., *L'Università allo specchio. Questioni e prospettive*
De Boni C., *Descrivere il futuro. Scienza e utopia in Francia nell'età del positivismo*
De Boni C. (edited by), *Lo stato sociale nel pensiero politico contemporaneo. 1. L'Ottocento*
De Boni C., *Lo stato sociale nel pensiero politico contemporaneo. Il Novecento. Parte prima: da inizio secolo alla seconda guerra mondiale*
De Boni C. (edited by), *Lo stato sociale nel pensiero politico contemporaneo. Il Novecento. Parte seconda: dal dopoguerra a oggi*
Del Punta R., *Valori e tecniche nel diritto del lavoro*
Gramolati A., Mari G. (edited by), *Bruno Trentin. Lavoro, libertà, conoscenza*
Gramolati A., Mari G. (edited by), *Il lavoro dopo il Novecento: da produttori ad attori sociali. La Città del lavoro di Bruno Trentin per un'«altra sinistra»*
Lombardi M., *Fabbrica 4.0: i processi innovativi nel Multiverso fisico-digitale*
Lombardi M., *Transizione ecologica e universo fisico-cibernetico. Soggetti, strategie, lavoro*
Marasco V., *Coworking. Senso ed esperienze di una forma di lavoro*
Nacci M. (edited by), *Nazioni come individui. Il carattere nazionale fra passato e presente*
Renda F., Ricciuti R., *Tra economia e politica: l'internazionalizzazione di Finmeccanica, Eni ed Enel*

Spini D., Fontanella M. (edited by), *Sognare la politica da Roosevelt a Obama. Il futuro dell'America nella comunicazione politica dei* democrats
Spinoso G., Turrini C., *Giorgio La Pira: i capitoli di una vita*
Tonini A., Simoni M. (edited by), *Realtà e memoria di una disfatta. Il Medio Oriente dopo la guerra dei Sei Giorni*
Trentin B., *La libertà viene prima. La libertà come posta in gioco nel conflitto sociale. Nuova edizione con pagine inedite dei Diari e altri scritti*, edited by Sante Cruciani
Zolo D., *Tramonto globale. La fame, il patibolo, la guerra*

PSICOLOGIA
Aprile L. (edited by), *Psicologia dello sviluppo cognitivo-linguistico: tra teoria e intervento*
Luccio R., Salvadori E., Bachmann C., *La verifica della significatività dell'ipotesi nulla in psicologia*

SCIENZE E TECNOLOGIE AGRARIE
Surico G., *Lampedusa: dall'agricoltura, alla pesca, al turismo*

SCIENZE NATURALI
Bessi F.V., Clauser M., *Le rose in fila. Rose selvatiche e coltivate: una storia che parte da lontano*
Sánchez-Villagra M.R., *Embrioni nel tempo profondo. Il registro paleontologico dell'evoluzione biologica*

SOCIOLOGIA
Alacevich F., *Promuovere il dialogo sociale. Le conseguenze dell'Europa sulla regolazione del lavoro*
Alacevich F., Bellini A., Tonarelli A., *Una professione plurale. Il caso dell'avvocatura fiorentina*
Battiston S., Mascitelli B., *Il voto italiano all'estero. Riflessioni, esperienze e risultati di un'indagine in Australia*
Becucci S. (edited by), *Oltre gli stereotipi. La ricerca-azione di Renzo Rastrelli sull'immigrazione cinese in Italia*
Becucci S., Garosi E., *Corpi globali. La prostituzione in Italia*
Bettin Lattes G., *Giovani Jeunes Jovenes. Rapporto di ricerca sulle nuove generazioni e la politica nell'Europa del sud*
Bettin Lattes G. (edited by), *Per leggere la società*
Bettin Lattes G., Turi P. (edited by), *La sociologia di Luciano Cavalli*
Burroni L., Piselli F., Ramella F., Trigilia C., *Città metropolitane e politiche urbane*
Catarsi E. (edited by), *Autobiografie scolastiche e scelta universitaria*
Leonardi L. (edited by), *Opening the European Box. Towards a New Sociology of Europe*
Nuvolati G., *Mobilità quotidiana e complessità urbana*

STATISTICA E DEMOGRAFIA
Salvini M.S., *Globalizzazione: e la popolazione? Le relazioni fra demografia e mondo globalizzato*

STUDI EUROPEI
Guderzo M., Bosco A. (edited by), *A Monetary Hope for Europe. The Euro and the Struggle for the Creation of a New Global Currency*
Gemma Scalise, *Il mercato non basta. Attori, istituzioni e identità dell'Europa in tempo di crisi*

Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell'UE tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea. Il volume raccoglie i contributi di un gruppo di studiosi, di diversa estrazione scientifica, sul tema del rapporto tra fiscalità, solidarietà e cittadinanza nella UE. Il filo rosso che li lega è l'imprescindibilità del dovere fiscale in una comunità di diritti e l'incompiutezza dell'ordinamento europeo che svolge rilevanti funzioni di interesse collettivo senza pretendere alcun costo a carico di coloro che se ne avvalgono. Emerge l'esigenza di un tributo genuinamente proprio dell'Unione che, senza l'intermediazione degli Stati membri, gravi sugli utilizzatori dei beni pubblici europei, incrementando la consapevolezza del valore sociale della UE, amplificandone la dimensione solidaristica, e delineando un nuovo concetto di cittadinanza. In sintesi, *Pago, dunque sono (cittadino europeo)*.

Mauro Campus insegna Storia internazionale all'Università di Firenze e US and European relations presso la New York University. Tra gli interessi di ricerca: integrazione economica e monetaria europea; storia della globalizzazione; storia delle relazioni transatlantiche. Scrive sul Sole 24 Ore.

Stefano Dorigo è docente di Diritto tributario e Diritto tributario internazionale presso l'Università di Firenze. Tra i suoi ambiti di ricerca: la fiscalità dell'economia digitale, la declinazione solidaristica del dovere fiscale, la tutela dei diritti del contribuente. Collabora a gruppi europei di ricerca su tali temi.

Veronica Federico insegna Diritto pubblico comparato presso l'Università di Firenze. Tra gli interessi di ricerca: solidarietà e cittadinanza; diritto comparato delle migrazioni; diritto africano. Dirige diversi progetti di ricerca in ambito nazionale ed europeo in tema.

Nicole Lazzerini insegna Diritto dell'Unione europea presso l'Università di Firenze. Tra gli interessi di ricerca: diritti fondamentali; rapporti tra diritto sovranazionale e diritto interno; cittadinanza europea; crisi dello stato di diritto. Collabora a progetti di ricerca nazionali ed europei su tali temi.

ISSN 2704-6478 (print)
ISSN 2704-5919 (online)
ISBN 978-88-5518-590-5 (Print)
ISBN 978-88-5518-591-2 (PDF)
ISBN 978-88-5518-592-9 (ePUB)
ISBN 978-8a8-5518-593-6 (XML)
DOI 10.36253/978-88-5518-591-2
www.fupress.com